

組織再編税制の手引

～審理・調査のポイント～

令和3年9月

国 税 庁 調 査 課
東京国税局 調査審理課

留 意 事 項

- 1 令和2年7月1日現在の法令通達等に基づいて作成しています。
- 2 原則として単体法人を対象に作成しており、連結法人については、異なる取扱いとなる場合があることに留意ください。
- 3 組織再編の分類ごと、その主体ごとに作成していますので、調査等の対象法人がいずれに該当するかで利用してください。
- 4 一般的な取扱いを記載しているため、実際の適用に当たっては、必ず根拠条文を参照してください。
- 5 「着眼点」には、申告書等の検討箇所を例示しています。あくまで例示ですので、記載事項にとらわれずに幅広く検討してください。
- 6 同一の事項（例えば、事業関連性要件）について、組織再編の分類ごとに参照できる対比表（項目別対比表）を作成しています。組織再編の分類により取扱いが異なる場合がありますので、留意の上、参考になしてください。
- 7 本書における省略用語例は、次によります。
 - 通法・・・・・・・・・・国税通則法
 - 法法・・・・・・・・・・法人税法
 - 法令・・・・・・・・・・法人税法施行令
 - 法規・・・・・・・・・・法人税法施行規則
 - 平成16年改正法・・所得税法等の一部を改正する法律（平成16年法律第14号）
 - 措法・・・・・・・・・・租税特別措置法
 - 措令・・・・・・・・・・租税特別措置法施行令
 - 消法・・・・・・・・・・消費税法
 - 消令・・・・・・・・・・消費税法施行令
 - 耐令・・・・・・・・・・減価償却資産の耐用年数等に関する省令
 - 法基通・・・・・・・・法人税基本通達

目次

I 共通編

1 組織再編成の形態と意義	3
2 法人税法上の組織再編成	4
3 組織再編税制の基本的な考え方	5
4 法人の資産等の移転に伴う課税	7
5 組織再編成により資産等を移転した法人の譲渡損益の繰延べ	8
6 株主における株式譲渡益課税の基本的な考え方	9
7 企業グループ内組織再編成において、その移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる要件	10
8 共同で事業を営むための組織再編成において、その移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる要件	12
9 独立して事業を行うための分割・株式分配において、その移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる又は計上されない要件	13
10 組織再編税制における株式交換及び株式移転	14
11 組織再編税制に係る租税回避防止規定	15
12 無対価組織再編成の改正の趣旨及び概要	16

II 合併編

1 総論

(1) 会社法における合併	21
(2) 合併における「承継」	22
(3) 外国法人が合併した場合のその株主である内国法人の課税	23
(4) 合併が行われた場合の課税関係	24
(5) 無対価合併が行われた場合の課税関係	27

2 共通

(1) イメージ図	31
(2) 適格判定フロー	
イ 合併	32
ロ 無対価合併	33

(3) 共同事業要件判定フロー	34
(4) 【書類添付義務】	
組織再編成に係る主要な事項の明細書及び合併契約書等が添付されているか	35
3 適格判定	
(1) 【複数吸収合併】	
複数の法人を被合併法人とする吸収合併の適格判定	37
(2) 【金銭の交付】	
被合併法人の株主に金銭など合併法人の株式以外の資産が交付されているものを適格合併としていないか	39
(3) 【剰余金の配当】	
合併に伴い金銭の交付があることのみをもって、非適格合併としていないか	41
(4) 【完全支配関係】	
イ 合併法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、合併前に完全支配関係があることのみをもって、適格合併としていないか	42
ロ 無対価合併において、合併前に合併法人と被合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係があることをもって、適格合併としていないか	44
ハ 無対価合併において、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があることのみをもって、適格合併としていないか	46
(5) 【支配関係】	
イ 被合併法人と合併法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格合併としていないか	49
ロ 無対価合併において、合併前に同一の者による支配関係（発行済株式等の50%超を保有する関係）がある場合に、従業者引継要件等を満たしていることを理由に適格合併としていないか	51
(6) 【従業者引継要件】	
被合併法人の従業者が、当該法人から移転した事業に従事することが見込まれないことのみをもって、非適格合併としていないか	54
(7) 【共同事業要件】	
資本関係のない法人間の合併であることのみをもって、非適格合併としていないか	57
(8) 【事業関連性要件】	
資本関係のない法人間の合併において、被合併法人の営む主要な事業が複数ある場合に、その主要な事業の一つが合併法人の営む事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格合併としていないか	58

(9) 【事業規模要件】	
共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業員の数が5倍を超えているとして非適格合併としていないか	61
(10) 【特定役員引継要件】	
被合併法人の会社法上の役員が合併法人の役員になっていないことのみをもって、非適格合併としていないか	63
(11) 【事業継続要件】	
合併時において、被合併法人の被合併事業が合併法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格合併としていないか	65
(12) 【株式継続保有要件】	
合併時において、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格合併としていないか	67
4 合併に係る移転資産等の処理	
(1) 被合併法人編	
イ 【圧縮記帳に係る特別勘定】	
非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の最後事業年度に圧縮記帳に係る特別勘定が計上されていないか	69
ロ 【グループ法人間の譲渡損益の繰延べ】	
完全支配関係がある法人間の合併であるにもかかわらず、非適格合併であることのみをもって譲渡損益調整資産に係る譲渡損益を計上していないか	70
(2) 合併法人編	
イ 【資本金等の額】	
① 非適格合併に係る被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、合併法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか	72
② 無対価の適格合併が行われ、合併法人が抱合株式を保有していた場合、その抱合株式に係る資本金等の額の調整が適正に行われているか	74
ロ 【抱合株式】	
合併法人が有する抱合株式の帳簿価額を消却損として損金の額に算入していないか	78
ハ 【利益積立金額】	
① 非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の利益積立金額が合併法人の利益積立金額として引き継がれていないか	81
② 適格合併に係る被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、合併法人において利益積立金額の調整が適正に行われているか	83

ニ 【欠損金額】

- ① 適格合併に係る合併法人が被合併法人から引継ぎを受けた未処理欠損金額の帰属事業年度は適正か…………… 85
- ② 非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の未処理欠損金額を引き継いでいないか…………… 88
- ③ 支配関係発生前における被合併法人及び合併法人の特定役員が、いずれも合併時に退任しているにもかかわらず、未処理欠損金額を引き継いでいないか…………… 90
- ④ 適格合併の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、被合併法人の未処理欠損金額の全額をそのまま引き継いでいないか…………… 92
- ⑤ 適格合併の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、合併法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか…………… 98
- ⑥ 適格合併が行われた場合において支配関係が当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に生じていることのみをもって被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎができないとしていないか…………… 103

ホ 【棚卸資産】

- 適格合併の場合、被合併法人の棚卸資産の帳簿価額が合併法人に適正に引き継がれているか…………… 105

ヘ 【減価償却資産】

- 適格合併における減価償却資産の引継ぎにおいて、被合併法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか…………… 106

ト 【繰延資産】

- 適格合併における繰延資産の引継ぎにおいて、被合併法人の償却超過額が引継ぎもれとなっていないか…………… 108

チ 【資産(負債)調整勘定】

- ① 非適格合併において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定を認識しているか…………… 110
- ② 非適格合併に係る合併法人に生じた資産(負債)調整勘定の金額の損金(益金)算入額は適正に計算されているか…………… 113

リ 【繰延消費税額等】

- 適格合併において、被合併法人の有する繰延消費税額等が合併法人に適正に引き継がれているか…………… 117

ヌ 【グループ法人間の譲渡損益の繰延べ】

- ① 適格合併により解散した被合併法人が有していた譲渡損益調整額は、完全支配関係のある合併法人に適正に引き継がれているか…………… 119
- ② 譲受法人を被合併法人とする適格合併により譲受法人との間の完全支配関係が消滅したことのみをもって譲渡損益調整額を戻し入れていないか…………… 122

5 合併に伴う所得計算の特例

(1) 被合併法人編

イ 【みなし事業年度】

合併を行った場合、被合併法人の事業年度の開始の日から合併の日の前日までの期間をみなし事業年度として確定申告書を提出しているか…………… 124



ハ 【一括償却資産】

非適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時点における一括償却資産の金額を損金の額に算入しているか…………… 128

(2) 合併法人編

イ 【受取配当等の益金不算入】

① 適格合併に係る合併法人において、簡便法により受取配当等の益金不算入額を計算している場合、合併前の合併法人の負債利子控除割合をそのまま使用していないか…………… 130

② 受取配当等の益金不算入額の計算において、被合併法人から移転を受けた関連法人株式等の判定は適正か…………… 132

③ 受取配当等の益金不算入額の計算において、被合併法人から移転を受けた完全子法人株式等の判定は適正か…………… 134

ロ 【貸倒引当金】

一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の貸倒実績率の計算に当たり、被合併法人に係る貸倒れの実績を含めて計算しているか…………… 137

ハ 【特定資産譲渡等損失額】

① 特定適格組織再編成等に該当する合併により被合併法人から引き継いだ資産の譲渡等損失額が計上されていないか…………… 139

② 適格合併が行われた場合において支配関係が当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じていることのみをもって特定資産譲渡等損失額を損金不算入としていないか…………… 143

ニ 【リース譲渡】

非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額を引き継いでいないか…………… 146

ホ 【金銭債務の償還差益】

適格合併に係る合併法人が、被合併法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか…………… 148

へ	【所得税額控除】	
	所得税額控除の計算において、非適格合併に係る被合併法人の利子配当等の元本の所有期間を合併法人の所有期間とみなしていないか	149
ト	【外国税額控除】	
	適格合併の場合、被合併法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額を適正に引き継いでいるか	151
チ	【試験研究費】	
	合併法人の試験研究費の税額控除の計算において、被合併法人分の調整を行わずに控除額を算出していないか	154
リ	【税額計算】	
	適格合併に係る合併法人の中間申告分の法人税額を計算する場合に被合併法人の確定法人税額を加味して計算しているか	157
(3)	株主編	
イ	【みなし配当】	
①	非適格合併が行われた場合、被合併法人の株主においてみなし配当が計上されているか	160
②	被合併法人の株主が非適格合併により金銭の交付を受ける場合、当該株主が有する旧株（被合併法人株式）について、譲渡損益とみなし配当が計上されているか	162
ロ	【被合併法人の株式の譲渡価額】	
①	非適格合併であることのみをもって、被合併法人の株主の旧株（被合併法人の株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか	164
②	合併に伴い被合併法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、被合併法人の株主の旧株（被合併法人の株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか	165

Ⅲ 分割編

1	総論	
(1)	分割の概念	169
(2)	分割における「承継」	170
(3)	分割の概要（会社法と税法上の取扱い）	171
(4)	無対価分割が行われた場合の課税関係	177
(5)	単独新設分割型分割が行われた場合の課税関係	182
2	共通	
(1)	イメージ図（分割型分割）	185

(2) イメージ図（分社型分割）	186
(3) 適格判定フロー	187
(4) 適格判定フロー（無対価の分割型分割）	189
(5) 適格判定フロー（無対価の分社型分割）	190
(6) 共同事業要件判定フロー	191
(7) 【書類添付義務】	
組織再編成に係る主要な事項の明細書及び分割契約書等が添付されているか	193

3 適格判定

(1) 【分割型・分社型の判定】	
分割型分割・分社型分割の判定が適正に行われているか	195
(2) 【適格判定の単位】	
分割法人が複数ある吸収分割において、一方の分割が非適格であることのみをもって、他方の分割を非適格としていないか	198
(3) 【非按分型の分割】	
分割型分割に際し、分割法人の株主に交付する分割承継法人の株式が持株数の割合に応じて交付されていないにもかかわらず、適格分割としていないか	199
(4) 【金銭の交付】	
分割法人の株主に金銭など分割承継法人の株式以外の資産が交付されているものを適格分割としていないか	200
(5) 【剰余金の配当】	
分割に際し、金銭の交付があることのみをもって、非適格分割としていないか	202
(6) 【完全支配関係】	
分割承継法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、分割前に完全支配関係があることのみをもって、適格分割としていないか	203
(7) 【支配関係】	
分割法人と分割承継法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格分割としていないか	205
(8) 【従業者引継要件】	
分割法人から引き継いだ従業者が、当該法人から移転した事業に従事することが見込まれていないことのみをもって、非適格分割としていないか	207
(9) 【共同事業要件】	
資本関係のない法人間の分割であることのみをもって、非適格分割としていないか	209

(10) 【事業関連性要件】	
資本関係のない法人間の分割において、分割事業が複数ある場合に、その分割事業の一つが分割承継事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格分割としていないか……………	210
(11) 【事業規模要件】	
共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格分割としていないか……………	213
(12) 【役員等引継要件】	
分割法人の会社法上の役員が分割承継法人の役員になっていないことのみをもって、非適格分割としていないか……………	215
(13) 【事業継続要件】	
分割時において、分割法人の分割事業が分割承継法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格分割としていないか……………	217
(14) 【株式継続保有要件（分割型分割）】	
分割型分割の時において、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格分割型分割としていないか……………	219
(15) 【株式継続保有要件（分社型分割）】	
分社型分割の時において、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格分社型分割としていないか……………	221
(16) 【非支配要件（単独新設分割型分割）】	
支配関係（完全支配関係）のある法人間の分割又は共同で事業を行うための分割のいずれにも該当しないことのみをもって、非適格分割としていないか……………	222
(17) 【役員等引継要件（単独新設分割型分割）】	
分割法人の会社法上の役員が分割承継法人（新設法人）の役員になっていないことのみをもって、非適格分割としていないか……………	224
4 分割型分割に係る移転資産等の処理	
(1) 分割法人編	
イ 【資本金等の額】	
① 適格分割型分割に伴い減少する分割法人の資本金等の額の処理は適正か……………	226
② 非適格分割型分割に伴い減少する分割法人の資本金等の額の処理は適正か……………	228
ロ 【利益積立金額】	
① 適格分割型分割に伴い減少する分割法人の利益積立金額の処理は適正か……………	229
② 非適格分割型分割に伴い減少する分割法人の利益積立金額の処理は適正か……………	231
③ 適格分割型分割に係る分割法人の分割前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、分割法人において資本金等の額及び利益積立金額の調整が適正に行われているか……………	234

ハ 【圧縮記帳に係る特別勘定】	
非適格分割型分割であるにもかかわらず、分割法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を分割承継法人に引き継いでいないか……………	236
(2) 分割承継法人編	
イ 【資本金等の額】	
① 適格分割型分割に伴い増加する分割承継法人の資本金等の額の処理は適正か……………	237
② 非適格分割型分割に伴い増加する分割承継法人の資本金等の額の処理は適正か……………	239
ロ 【利益積立金額】	
① 適格分割型分割に伴い増加する分割承継法人の利益積立金額の処理は適正か……………	241
② 非適格分割型分割であるにもかかわらず、分割承継法人の利益積立金額が増加していないか……………	243
③ 適格分割型分割に係る分割法人の分割前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、分割承継法人において資本金等の額及び利益積立金額の調整が適正に行われているか……………	245
ハ 【棚卸資産】	
適格分割型分割により移転を受けた棚卸資産について、分割法人の帳簿価額が、分割承継法人に適正に引き継がれているか……………	247
ニ 【減価償却資産】	
適格分割型分割により分割承継法人が移転を受けた減価償却資産について、分割法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか……………	248
ホ 【繰延資産】	
適格分割型分割により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適正に引き継がれているか……………	250
ヘ 【欠損金額】	
適格分割の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、分割承継法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか……………	252
ト 【資産(負債)調整勘定】	
① 非適格分割において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定を認識しているか……………	256
② 非適格分割に係る分割承継法人に生じた資産(負債)調整勘定の金額の損金(益金)算入額は適正に計算されているか……………	259

チ 【外国税額控除】

適格分割型分割が行われた場合、分割法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額の引継ぎが適正に行われているか…………… 263

5 分割型分割に伴う所得計算の特例

(1) 分割法人編



265

ロ 【一括償却資産】

① 非適格分割型分割により一括償却の対象とした減価償却資産が移転している場合、その譲渡損益が適正に計算されているか…………… 267

② 非適格分割型分割に係る分割法人は、一括償却の対象とした減価償却資産を移転したかどうかにかかわらず、その一括償却資産について引き続き償却対象としているか…………… 268

ハ 【貸倒引当金】

① 非適格分割型分割の場合、分割により移転する個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権を除いて貸倒引当金の繰入限度額の計算を行っているか…………… 269

② 適格分割型分割に係る分割法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか…………… 270

(2) 分割承継法人編

イ 【貸倒引当金】

適格分割型分割に係る分割承継法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか…………… 271

ロ 【特定資産譲渡等損失額】

特定適格組織再編成等に該当する適格分割型分割により分割法人から引継ぎを受けた資産の譲渡等損失額が計上されていないか…………… 272

ハ 【リース譲渡】

非適格分割型分割であるにもかかわらず、分割前の分割法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額を引き継いでいないか…………… 276

ニ 【金銭債務の償還差益】

適格分割型分割に係る分割承継法人が、分割法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか…………… 278

ホ	【所得税額控除】	
	所得税額控除の計算において、非適格分割型分割に係る分割法人の利子配当等の元本の所有期間を分割承継法人の所有期間とみなしていないか……………	279
(3)	株主編	
イ	【みなし配当】	
	① 非適格分割型分割が行われた場合、分割法人の株主においてみなし配当が計上されているか……………	280
	② 分割法人の株主が非適格分割型分割により金銭等の交付を受ける場合、当該株主が有する旧株（分割法人株式）について、譲渡損益とみなし配当が計上されているか……………	282
ロ	【分割法人株式の譲渡価額】	
	① 非適格分割型分割であることのみをもって、分割法人の株主の旧株（分割法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか……………	285
	② 分割型分割に伴い分割法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、分割法人の株主の旧株（分割法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか……………	287
ハ	【分割承継法人株式の取得価額】	
	分割法人の株主等が、分割型分割により分割承継法人の株式のみの交付を受けた場合、その株式の取得価額の計算が適正に行われているか……………	289
6	分社型分割に係る移転資産等の処理	
(1)	分割法人編	
イ	【分割承継法人株式の取得価額】	
	適格分社型分割により交付を受ける分割承継法人の株式の取得価額に移転資産及び移転負債に係る税務上の否認金の額に相当する金額を含めているか……………	291
ロ	【一括償却資産】	
	適格分社型分割により一括償却資産を分割承継法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか……………	292
ハ	【繰延消費税額等】	
	適格分社型分割により繰延消費税額等を分割承継法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか……………	294
ニ	【圧縮記帳に係る特別勘定】	
	非適格分社型分割であるにもかかわらず、分割法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を分割承継法人に引き継いでいないか……………	296

(2) 分割承継法人編	
イ 【資本金等の額】	
適格分社型分割に係る分割法人の分割前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、分割承継法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか……………	297
ロ 【利益積立金額】	
適格分社型分割に係る分割法人の利益積立金額を分割承継法人に引き継いでいないか……………	298
ハ 【棚卸資産】	
適格分社型分割により分割承継法人が移転を受けた棚卸資産の取得価額は、分割法人の適格分社型分割の直前の帳簿価額によっているか……………	300
ニ 【減価償却資産】	
適格分社型分割により分割承継法人が移転を受けた減価償却資産について、分割法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか……………	301
ホ 【繰延資産】	
① 適格分社型分割により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適正に引き継がれているか……………	303
② 適格分社型分割により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適格分社型分割の直前の分割法人の帳簿価額により適正に分割承継法人に引き継がれているか……………	304
ヘ 【欠損金額】	
適格分社型分割の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、分割承継法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか……………	306
ト 【資産(負債)調整勘定】	
① 非適格分割において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定を認識しているか……………	309
② 非適格分割に係る分割承継法人に生じた資産(負債)調整勘定の金額の損金(益金)算入額は適正に計算されているか……………	311
チ 【圧縮記帳に係る特別勘定】	
非適格分社型分割であるにもかかわらず、分割法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けていないか……………	314
リ 【外国税額控除】	
適格分社型分割が行われた場合、分割法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額の引継ぎが適正に行われているか……………	315

7 分社型分割に伴う所得計算の特例

(1) 分割法人編

イ 【減価償却資産】

分割法人が適格分社型分割により移転する減価償却資産に係る減価償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか…………… 317

ロ 【繰延資産】

分割法人が適格分社型分割により移転する繰延資産に係る償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか…………… 319

ハ 【一括償却資産】

分割法人が適格分社型分割により移転する一括償却資産に係る損金算入額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか…………… 321

ニ 【繰延消費税額等】

分割法人が適格分社型分割により移転する繰延消費税額等に係る損金経理額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか…………… 323

ホ 【貸倒引当金】

分割法人が適格分社型分割により移転する個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権に係る貸倒引当金を設定している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか…………… 325

ヘ 【圧縮記帳に係る特別勘定】

分割法人が適格分社型分割により移転する圧縮記帳に係る特別勘定の設定額を費用の額としている場合は、期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されているか…………… 327

(2) 分割承継法人編

イ 【貸倒引当金】

適格分社型分割に係る分割承継法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか…………… 329

ロ 【特定資産譲渡等損失額】

特定適格組織再編成等に該当する適格分社型分割により分割法人から引継ぎを受けた資産の譲渡等損失額が計上されていないか…………… 330

ハ 【リース譲渡】	
非適格分社型分割であるにもかかわらず、分割法人が延払基準の方法により繰り延べていたリース譲渡に係る収益の額及び費用の額の処理を引き継いでいないか……………	334
ニ 【金銭債務の償還差益】	
適格分社型分割に係る分割承継法人が、分割法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算は適正に行われているか……………	336
ホ 【所得税額控除】	
所得税額控除の計算において、非適格分社型分割に係る分割法人の利子配当等の元本の所有期間を分割承継法人の所有期間とみなしていないか……………	337

IV 現物出資編

1 総論	
(1) 現物出資の概念……………	341
(2) 現物出資が行われた場合の課税関係……………	342
(3) 現物出資の概要……………	344
2 共通	
(1) イメージ図（現物出資）……………	347
(2) 適格判定フロー……………	348
(3) 共同事業要件判定フロー……………	351
(4) 【書類添付義務】	
組織再編成に係る主要な事項の明細書及び現物出資に係る書類等が添付されているか……………	353
3 適格判定	
(1) 【金銭の交付】	
現物出資法人に金銭など被現物出資法人の株式以外の資産が交付されているものを適格現物出資としていないか……………	355
(2) 【外国法人への出資】	
① 外国法人に国内にある不動産等を現物出資しているものを適格現物出資としていないか……………	356
② 外国法人の株式を現物出資の対象としていることのみをもって、非適格現物出資としていないか……………	358
③ 外国法人に国外にある事業所に属する資産を現物出資しているものを適格現物出資としていないか……………	360

(3) 【外国法人からの出資】	
外国法人が国外にある事業所に属する資産を現物出資しているものを適格現物出資としていないか……………	361
(4) 【新株予約権付社債】	
新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に伴い社債を給付したものを適格現物出資としていないか……………	362
(5) 【完全支配関係】	
① 被現物出資法人の株式の譲渡が予定されている等、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、現物出資前に完全支配関係があることのみをもって、適格現物出資としていないか……………	364
② 有価証券の現物出資において、事業が移転していないことのみをもって、非適格現物出資としていないか……………	366
(6) 【支配関係】	
現物出資法人と被現物出資法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格現物出資としていないか……………	368
(7) 【従業者引継要件】	
現物出資法人から引き継いだ従業者が、当該法人から移転した事業に従事することが見込まれていないことのみをもって、非適格現物出資としていないか……………	370
(8) 【共同事業要件】	
資本関係のない法人間の現物出資であることのみをもって、非適格現物出資としていないか……………	372
(9) 【事業関連性要件】	
資本関係のない法人間の現物出資において、現物出資事業が複数ある場合に、その現物出資事業の一つが被現物出資事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格現物出資としていないか……………	373
(10) 【事業規模要件】	
共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格現物出資としていないか……………	376
(11) 【役員等引継要件】	
現物出資法人の会社法上の役員が被現物出資法人の役員になっていないことのみをもって、非適格現物出資としていないか……………	378
(12) 【事業継続要件】	
現物出資時において、現物出資法人の現物出資事業が被現物出資法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格現物出資としていないか……………	380
(13) 【株式継続保有要件】	
現物出資時において、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格現物出資としていないか……………	382

4 現物出資に係る移転資産等の処理

(1) 現物出資法人編

イ 【被現物出資法人の株式の取得価額】

適格現物出資により交付を受ける被現物出資法人の株式の取得価額に移転資産及び移転負債に係る税務上の否認金の額に相当する金額を含めているか…………… 383

ロ 【一括償却資産】

適格現物出資により一括償却資産を被現物出資法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか…………… 384

ハ 【繰延消費税額等】

適格現物出資により繰延消費税額等を被現物出資法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか…………… 386

ニ 【圧縮記帳に係る特別勘定】

非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を被現物出資法人に引き継いでいないか…………… 388

ホ 【デット・エクイティ・スワップ(D E S)】

① デット・エクイティ・スワップが適格現物出資に該当するにもかかわらず、その消滅した債権に係る損失の額が計上されていないか…………… 389

② 非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われている場合、消滅した債権に係る損失の額は適正に計算されているか…………… 391

(2) 被現物出資法人編

イ 【資本金等の額】

適格現物出資に係る現物出資法人の現物出資前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物出資法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか…………… 393

ロ 【利益積立金額】

適格現物出資に係る現物出資法人の利益積立金額を被現物出資法人に引き継いでいないか…………… 394

ハ 【棚卸資産】

適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた棚卸資産の取得価額は、現物出資法人の適格現物出資の直前の帳簿価額によっているか…………… 396

ニ 【減価償却資産】

適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた減価償却資産について、現物出資法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか…………… 397

ホ 【繰延資産】

① 適格現物出資により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適正に引き継がれているか…………… 399

② 適格現物出資により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適格現物出資の直前の現物出資法人の帳簿価額により適正に被現物出資法人に引き継がれているか	400
ヘ 【欠損金額】	
① 適格現物出資に該当することをもって、現物出資法人の未処理欠損金額を被現物出資法人に引き継いでいないか	402
② 適格現物出資の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、被現物出資法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか	404
ト 【資産(負債)調整勘定】	
① 非適格現物出資において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定を認識しているか	407
② 非適格現物出資に係る被現物出資法人に生じた資産(負債)調整勘定の損金(益金)算入額は適正に計算されているか	409
チ 【圧縮記帳に係る特別勘定】	
非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けていないか	412
リ 【外国税額控除】	
適格現物出資が行われた場合、現物出資法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額の引継ぎが適正に行われているか	413
ヌ 【デット・エクイティ・スワップ(DES)】	
非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われた場合、被現物出資法人(債務者)における資本金等の額の調整は適正に行われているか	415
5 現物出資に伴う所得計算の特例	
(1) 現物出資法人編	
イ 【減価償却資産】	
現物出資法人が適格現物出資により移転する減価償却資産に係る減価償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか	417
ロ 【繰延資産】	
現物出資法人が適格現物出資により移転する繰延資産に係る償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか	419
ハ 【一括償却資産】	
現物出資法人が適格現物出資により移転する一括償却資産に係る損金算入額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか	421

ニ 【繰延消費税額等】	
現物出資法人が適格現物出資により移転する繰延消費税額等に係る損金経理額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか……………	423
ホ 【貸倒引当金】	
現物出資法人が適格現物出資により移転する個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権に係る貸倒引当金を設定している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか……………	425
ヘ 【圧縮記帳に係る特別勘定】	
現物出資法人が適格現物出資により移転する圧縮記帳に係る特別勘定の設定額を費用の額としている場合は、期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されているか……………	427
(2) 被現物出資法人編	
イ 【貸倒引当金】	
適格現物出資に係る被現物出資法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか……………	429
ロ 【特定資産譲渡等損失額】	
特定適格組織再編成等に該当する適格現物出資により現物出資法人から引継ぎを受けた資産の譲渡等損失額が計上されていないか……………	430
ハ 【リース譲渡】	
非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額を引き継いでいないか……………	433
ニ 【金銭債務の償還差益】	
適格現物出資に係る被現物出資法人が、現物出資法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算は適正に行われているか……………	435
ホ 【所得税額控除】	
所得税額控除の計算において、非適格現物出資に係る現物出資法人の利子配当等の元本の所有期間を被現物出資法人の所有期間とみなしていないか……………	436

V 株式交換編

1 総論	
(1) 株式交換・株式移転の概要……………	439
(2) 株式交換等の概要（会社法上の取扱い）……………	440

(3) 法人税法上の株式交換等について（制度の沿革と概要）	444
(4) 株式交換等の定義	446
(5) 適格株式交換等	449
(6) 株式交換等完全子法人の処理	454
(7) 株式交換完全親法人の処理	455
(8) 株式交換完全子法人の株主の処理	458
2 共通	
(1) イメージ図（株式交換）	459
(2) 適格判定フロー	460
(3) 共同事業要件判定フロー	461
3 適格判定	
(1) 【金銭の交付】	
株式交換等完全子法人の株主に金銭など株式交換等完全親法人の株式以外の資産が交付されているものを適格株式交換等としていないか	462
(2) 【完全支配関係】	
株式交換完全子法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、株式交換前に完全支配関係があることのみをもって、適格株式交換等としていないか	465
(3) 【支配関係】	
株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格株式交換等としていないか	468
(4) 【従業者継続従事要件】	
株式交換等完全子法人の従業者が、当該株式交換等完全子法人の主要な事業に従事することが見込まれないことのみをもって、非適格株式交換等としていないか	471
(5) 【共同事業要件】	
資本関係のない法人間の株式交換であることのみをもって、非適格株式交換等としていないか	473
(6) 【事業関連性要件】	
資本関係のない法人間の株式交換において、株式交換完全子法人の主要な事業が複数ある場合に、その事業の一つが株式交換完全親法人の行う事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格株式交換等としていないか	475
(7) 【事業規模要件】	
共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格株式交換等としていないか	478

(8) 【特定役員非退任要件】	
株式交換完全子法人の特定役員のいずれかが株式交換に伴って退任していることのみをもって、非適格株式交換等としていないか……………	480
(9) 【事業継続要件】	
株式交換時において、株式交換完全子法人の子法人事業が当該株式交換完全子法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格株式交換等としていないか……………	482
(10) 【株式継続保有要件】	
株式交換時において、株式交換完全親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式の継続保有が見込まれないにもかかわらず、適格株式交換等としていないか……………	484
4 株式交換に伴う所得計算の特例	
(1) 株式交換完全子法人編	
イ 【時価評価資産の評価損益】	
非適格株式交換等が行われた場合、株式交換等完全子法人において、時価評価資産の評価損益は適正に計算されているか……………	487
ロ 【リース譲渡】	
非適格株式交換等であるにもかかわらず、株式交換等完全子法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額について、延払基準の方法により経理した金額のみを益金の額及び損金の額に算入していないか……………	490
ハ 【時価評価資産の償却限度額の計算】	
非適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人が、時価評価資産である減価償却資産及び繰延資産に係る評価損を損金の額に算入した場合、償却限度額は適正に計算されているか……………	492
(2) 株式交換完全親法人編	
【株式交換完全子法人株式の取得価額】	
株式交換により取得をした株式交換完全子法人の株式の取得価額は適正か……………	496
(3) 株主編	
【株式交換完全子法人株式の譲渡価額】	
① 非適格株式交換であることのみをもって、株式交換完全子法人の株主の旧株（株式交換完全子法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか……………	499
② 株式交換に伴い株式交換完全子法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、株式交換完全子法人の株主の旧株（株式交換完全子法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか……………	502

VI 株式移転編

1 総論

(1) 株式移転の概要	507
(2) 適格株式移転	509
(3) 株式移転完全子法人の処理	512
(4) 株式移転完全親法人の処理	513
(5) 株式移転完全子法人の株主の処理	515

2 共通

(1) イメージ図 (株式移転)	516
(2) 適格判定フロー	517
(3) 共同事業要件判定フロー	518

3 適格判定

(1) 【金銭の交付】

株式移転完全子法人の株主に金銭など株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されているものを適格株式移転としていないか	519
------------------------------------------------------------	-----

(2) 【完全支配関係】

株式移転完全子法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、株式移転前に完全支配関係があることのみをもって、適格株式移転としていないか	521
-----------------------------------------------------------------------------------------------	-----

(3) 【支配関係】

株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格株式移転としていないか	523
-----------------------------------------------------------	-----

(4) 【従業者継続従事要件】

株式移転完全子法人の従業者が、当該株式移転完全子法人の主要な事業に従事することが見込まれないことのみをもって、非適格株式移転としていないか	525
-----------------------------------------------------------------------	-----

(5) 【共同事業要件】

資本関係のない法人間の株式移転であることのみをもって、非適格株式移転としていないか	527
-------------------------------------------	-----

(6) 【事業関連性要件】

資本関係のない法人間の株式移転において、株式移転完全子法人の主要な事業が複数ある場合に、その事業の一つが他の株式移転完全子法人の行う事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格株式移転としていないか	528
--------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

(7) 【事業規模要件】

共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格株式移転としていないか	531
------------------------------------------------------------------------	-----

(8) 【特定役員非退任要件】	
株式移転完全子法人の特定役員のいずれかが当該株式移転に伴って退任していることのみをもって、非適格株式移転としていないか……………	533
(9) 【事業継続要件】	
株式移転時において、株式移転完全子法人の子法人事業が当該株式移転完全子法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格株式移転としていないか……………	535
(10) 【株式継続保有要件】	
株式移転時において、株式移転完全親法人株式の継続保有が見込まれないにもかかわらず、適格株式移転としていないか……………	537
4 株式移転に伴う所得計算の特例	
(1) 株式移転完全子法人編	
イ 【時価評価資産の評価損益】	
非適格の株式移転が行われた場合、株式移転完全子法人において、時価評価資産の評価損益は適正に計算されているか……………	539
ロ 【リース譲渡】	
非適格の株式移転であるにもかかわらず、株式移転完全子法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額について、延払基準の方法により経理した金額のみを益金の額及び損金の額に算入していないか……………	542
ハ 【時価評価資産の償却限度額の計算】	
非適格の株式移転に係る株式移転完全子法人が、時価評価資産である減価償却資産及び繰延資産に係る評価損を損金の額に算入した場合、償却限度額は適正に計算されているか……………	544
(2) 株式移転完全親法人編	
【株式移転完全子法人株式の取得価額】	
株式移転により取得をした株式移転完全子法人の株式の取得価額は適正か……………	548
(3) 株主編	
【株式移転完全子法人株式の譲渡価額】	
① 非適格の株式移転であることのみをもって、株式移転完全子法人の株主の旧株（株式移転完全子法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか……………	550
② 株式移転に伴い株式移転完全子法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、株式移転完全子法人の株主の旧株（株式移転完全子法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか……………	551

VII 現物分配

1 総論

- (1) 現物配当について…………… 555
- (2) 現物分配の概要…………… 556
- (3) 株式分配の概要…………… 559

2 共通

- (1) イメージ図（現物分配）…………… 562
- (2) 適格判定フロー…………… 563
- (3) 【書類添付義務】
組織再編成に係る主要な事項の明細書及び現物分配に係る書類等が添付されて
いるか…………… 564

3 適格判定

- (1) 【外国法人への分配】
 - ① 外国法人に現物分配しているものを適格現物分配としていないか…………… 566
 - ② 一つの現物分配で複数者を被現物分配法人としている場合に、他の被現物分
配法人の中に外国法人が含まれているのに適格現物分配としていないか…………… 568
- (2) 【外国法人の株式の分配】
外国法人の株式を現物分配していることのみをもって非適格現物分配としてい
ないか…………… 570
- (3) 【株式分配における適格要件】
株式分配における適格要件の全てに該当していないにもかかわらず、適格株式
分配としていないか…………… 572

4 株式移転に伴う所得計算の特例

(1) 現物分配法人編

イ 【資本金等の額】

適格現物分配に伴い減少する現物分配法人の資本金等の額の処理は適正か…………… 573

ロ 【利益積立金額】

適格現物分配に伴い減少する現物分配法人の利益積立金額の処理は適正か…………… 574

ハ 【一括償却資産】

適格現物分配により一括償却資産を被現物分配法人に引き継いでいる場合、
引継ぎに関する届出書が提出されているか…………… 575

ニ 【繰延消費税額等】

適格現物分配により繰延消費税額等を被現物分配法人に引き継いでいる場合、
引継ぎに関する届出書が提出されているか…………… 577

ホ 【圧縮記帳に係る特別勘定】

非適格現物分配であるにもかかわらず、現物分配法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を被現物分配法人に引き継いでいないか…………… 579

(2) 被現物分配法人編

イ 【資本金等の額】

① 適格現物分配に伴い増加する被現物分配法人の資本金等の額の処理は適正か… 581

② 適格現物分配に係る現物分配法人の現物分配前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物分配法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか…………… 582

ロ 【利益積立金額】

① 適格現物分配に伴い増加する被現物分配法人の利益積立金額の処理は適正か… 583

② 適格現物分配に係る現物分配法人の現物分配前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物分配法人において利益積立金額の調整が適正に行われているか…………… 584

ハ 【減価償却資産】

適格現物分配により被現物分配法人が移転を受けた減価償却資産について、現物分配法人の償却限度超過額が引継ぎ漏れとなっていないか…………… 585

ニ 【棚卸資産】

適格現物分配により被現物分配法人が移転を受けた棚卸資産の取得価額は、現物分配法人の適格現物分配の直前の帳簿価額によっているか…………… 587

ホ 【繰延資産】

適格現物分配により被現物分配法人が移転を受けた資産に係る繰延資産が、適正に引き継がれているか…………… 588

ヘ 【繰延消費税額等】

適格現物分配において、現物分配法人の有する繰延消費税額等が被現物分配法人に適正に引き継がれているか…………… 590

ト 【欠損金額】

① 適格現物分配に該当することをもって、被現物分配法人が現物分配法人の未処理欠損金額を引き継いでいないか…………… 592

② 適格現物分配の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、被現物分配法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか…………… 594

チ 【圧縮記帳に係る特別勘定】

非適格現物分配であるにもかかわらず、現物分配法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けていないか…………… 597

5 現物分配に伴う所得計算の特例

(1) 現物分配法人編

イ 【一括償却資産】	
① 現物分配法人が適格現物分配により移転する一括償却資産に係る損金算入額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか	599
② 非適格現物分配により現物分配法人が一括償却資産の損金算入の対象とした減価償却資産を被現物分配法人に移転しても、現物分配法人において、その減価償却資産を引き続き一括償却しているか	600
ロ 【繰延資産】	
現物分配法人が適格現物分配により移転する繰延資産に係る償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか	601
ハ 【繰延消費税額等】	
現物分配法人が適格現物分配により移転する繰延消費税額等に係る損金経理額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか	602
ニ 【貸倒引当金】	
現物分配法人が適格現物分配により移転する個別評価金銭債権につき、期中個別貸倒引当金勘定を設定している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか	603
ホ 【圧縮記帳に係る特別勘定】	
現物分配法人が適格現物分配により移転する圧縮記帳に係る特別勘定の設定額を費用の額としている場合は、期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されているか	604
(2) 被現物分配法人編	
イ 【受取配当等の益金不算入】	
受取配当等の益金不算入額の計算において、現物分配法人から移転を受けた関連法人株式等の判定は適正か	605
ロ 【特定資産譲渡等損失額】	
特定適格組織再編等に該当する適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた特定資産に係る譲渡等損失額が計上されていないか	607
ハ 【所得税額控除】	
所得税額控除の計算において、非適格現物分配に係る現物分配法人の配当等の元本の所有期間を被現物分配法人の所有期間とみなしていないか	610

VIII 申告調整編

1 合併

(1) 適格合併に係る移転資産及び移転負債を時価（パーチェス法）で引き継いでいる場合	615
(2) 非適格合併に係る移転資産及び移転負債を簿価で引き継いでいる場合	617
(3) 適格合併で抱合株式がある場合（合併により増加する資本金の額あり）	619
(4) 適格合併で抱合株式がある場合（合併により増加する資本金の額なし）	621
(5) 被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併の場合 （当事者間の完全支配関係がある場合の無対価による適格合併）	623
(6) 被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併の場合 （同一の者による完全支配関係がある場合の無対価による適格合併）	625
(7) 非適格合併で抱合株式がある場合（合併対価が株式のみ）	627
(8) 非適格合併で抱合株式がある場合（合併交付金あり）	629
(9) 非適格合併で譲渡損益調整資産がある場合（合併交付金あり）	631
2 分割型分割	
(1) 適格分割型分割を行った場合の分割法人の処理	633
(2) 適格分割型分割を行った場合の分割承継法人の処理	635
(3) 適格分割型分割を行った場合の処理	
イ 分割法人の処理	637
ロ 分割承継法人の処理	640
(4) 非適格分割型分割を行った場合の処理	
イ 分割法人の処理	643
ロ 分割承継法人の処理	646
3 分社型分割	
(1) 適格分社型分割を行った場合の分割法人の処理	649
(2) 適格分社型分割を行った場合の分割承継法人の処理	651
4 現物出資	
(1) 適格現物出資（デット・エクイティ・スワップ）を行った場合の現物出資法人 の処理	653
(2) 適格現物出資（デット・エクイティ・スワップ）を行った場合の被現物出資法人 の処理	655
5 株式交換	
(1) 適格株式交換を行った場合の株式交換完全親法人の処理	657
(2) 株式交換（株式交換完全親法人株式のみ交付の場合）に係る株式交換完全子法人 の株主の処理	658

6	株式移転	
(1)	適格株式移転を行った場合の株式移転完全親法人の処理	659
(2)	株式移転（株式移転完全親法人株式のみ交付の場合）に係る株式移転完全子法人の株主の処理	660
7	現物分配	
	適格現物分配を行った場合（被現物分配法人及び現物分配法人）	661

IX 付 録

	キーワード索引	665
--	---------	-----

《 メモ欄 》

I 共通編

1 組織再編成の形態と意義

合併

2つ以上の会社が契約により当事者の一部又は全部を解散し、解散会社の権利義務の全部を清算手続を経ることなく存続会社又は新たに設立する会社に包括承継させる行為
(会社法2二十七、二十八)

分割

会社がある事業に関して有する権利義務の全部又は一部を既存の会社又は新たに設立する会社に承継させる行為
(会社法2二十九、三十)

現物出資

金銭以外の財産による出資
(会社法28一、34①)

株式交換

株式会社がある発行済株式の全部を他の株式会社又は合同会社に取得させること
(会社法2三十一)

全部取得条項付種類株式

既存の株式を全部取得条項付種類株式に変更した上で、その全部取得条項付種類株式を発行法人が取得し、取得対価として少数株主に交付する新たな株式が1株未満となる交換比率で新たな株式を交付すること
(会社法171～173の2)

株式併合

株主総会の特別決議による承認を得て、少数株主の有する株式が1株未満となる併合割合による株式の併合を行うこと
(会社法180～182の6)

株式売渡請求

議決権の90%を有している株主が発行法人の承認を得た上で、少数株主の全員に対して、その有する株式の全部を売り渡すことを請求すること
(会社法179～179の10)

株式移転

1又は2以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社に取得させること
(会社法2三十二)

現物配当

金銭以外の財産による剰余金の配当
(会社法453、454①)

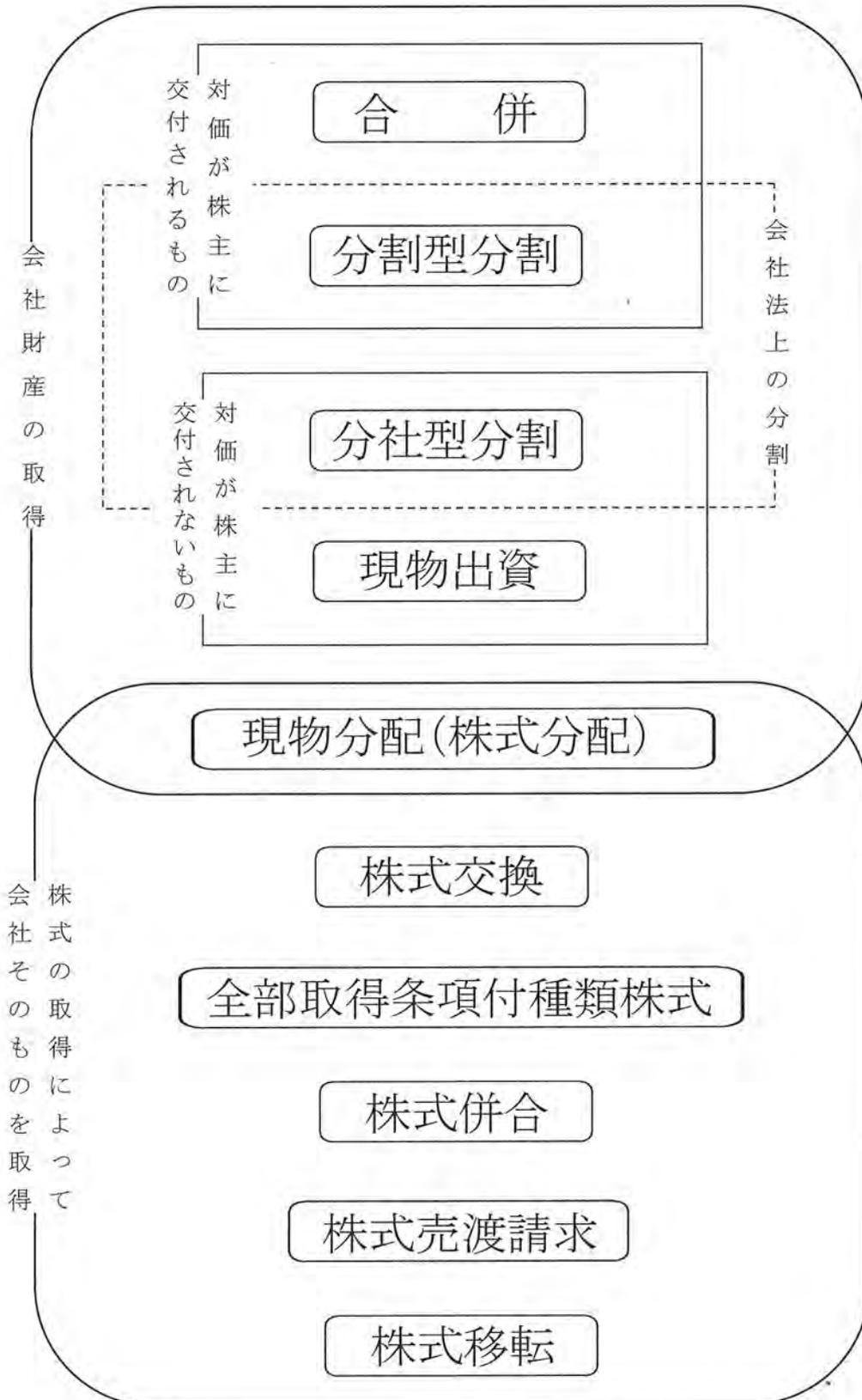
事業譲渡

株式会社が事業を取引行為として他の者に譲渡する行為
(会社法467①一、二)

組織変更

株式会社が法人格の同一性を保ちながら組織を変更して持分会社(合名会社・合資会社・合同会社)に変わること又は持分会社が株式会社に変わること
(会社法744)

2 法人税法上の組織再編成



3 組織再編税制の基本的な考え方

組織再編税制の基本的な考え方は、法人が合併、分割等の組織再編成によりその有する資産や負債が移転したこと等に対し、その実態に合った課税を行うことにあります。

すなわち、本税制においては、例えば、合併と分割型分割では法的な仕組みが異なるものの実質的には同一の効果が生じるものであることから、同じ効果が生じる取引に対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床ともなりかねないことや、事業譲渡により企業買収を行う場合には、資産の時価取引として譲渡益課税が行われ、他方、合併により企業買収を行う場合には、課税の繰延べが行われる場合があるなどの問題もあることから、これらの組織再編成について全体として整合性のある取扱いとなるようにされています。

1 資産等を移転した法人の課税

法人がその有する資産を他に譲渡する場合には、資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則ですので、法人が組織再編成によりその有する資産等を移転する場合も、原則として、時価取引として譲渡損益を計上することとなります。

ただし、組織再編成により資産等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もの、すなわち、組織再編成において移転資産や移転負債に対する支配が組織再編成後も継続していると認められるものについては、その移転資産等の譲渡損益を繰り延べることとしています。

これは、法人が組織再編成によって、その有する資産等を形式と実質においても他に移転したと認められる場合には、その資産等の譲渡損益の計上を求め、他方、その移転は形式のみで、実質においてはその移転がなく依然として法人が保有していると認められるときには、その資産等の譲渡損益を繰り延べるとの考え方によるものです。

また、合併や分割型分割において移転資産等の譲渡損益を計上する場合には、通常の売買と同様、時価取引が行われることから利益積立金額の引き継ぎは行わないこととなりますが、他方、移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる場合には、従前の課税関係を継続させることが適当であることから資産や負債だけではなく利益積立金額についても引き継ぐこととなります。

2 株主の課税

合併や分割型分割が行われた場合、被合併法人や分割法人の株主はその有する旧株（被合併法人や分割法人の株式）を譲渡することとなるため、原則として、その譲渡損益を計上することとなりますが、株主の投資が継続していると認められるものについては、支配に実質的な変更がないと考え、その譲渡損益を繰り延べることとしています。

また、合併や分割型分割における被合併法人や分割法人の株主については、その取得した新株等の交付が被合併法人や分割法人の利益（利益積立金額）を原資として行われたと認められる場合には、配当が支払われたものとみなして課税することを原則とし、移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる場合には、従前の課税関係を継続させるという観点から利益積立金額を合併法人や分割承継法人に引き継ぐこととし、配当とみなされる部分はないこととしています。

4 法人の資産等の移転に伴う課税

法人が行う組織再編成は、資本等取引と損益取引という2つの側面を併せ持っています。そして、法人税法上は、資本等取引には課税されず、損益取引についてのみ課税対象となります。

例えば、分社型分割における分割法人と分割承継法人との間の取引は、資本金等の額が増加又は減少する取引であるとともに、資産又は負債を他に移転する取引でもあります。この資産又は負債を他に移転する取引は、事業譲渡と同様に損益取引に該当しますので、課税対象となります。

会社法は会社分割を譲渡行為ではなく、事業の包括承継という組織法上の行為として捉えています。法人税法上は、法人が分割（組織再編成）という行為によりその有する資産又は負債が他に移転されることから、これを譲渡と捉え、その移転資産又は移転負債に係る譲渡損益を認識することを原則としています。

その上で、その組織再編成の実態や移転資産又は移転負債に対する支配の継続という点に着目し、これが企業グループ内や共同で事業を行うための組織再編成である場合には、一定の要件の下、その移転資産等をその帳簿価額によって引き継ぐこととし、譲渡損益を繰り延べることとしています。

5 組織再編成により資産等に移転した法人の譲渡損益の繰延べ

法人が組織再編成によりその有する資産や負債を他の法人に移転した場合でも、次に該当するときは、その移転資産や移転負債を帳簿価額のまま引き継ぎ、譲渡損益を繰り延べることとなります。

- ① 企業グループ内の組織再編成により資産や負債を移転した場合
- ② 共同で事業を営むための組織再編成により資産や負債を移転した場合

なお、上記のいずれの場合も、移転資産や移転負債の対価として金銭等の株式以外の資産が交付されるときには、通常の売買取引と異なるものでないと考えられることから、移転資産や移転負債の譲渡損益の繰延べは認められていません。

(1) 企業グループ内の組織再編成

企業グループ内の組織再編成とは、100%の持分関係にある法人間で行う組織再編成と、50%超 100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成のうち一定の要件を満たすものをいいます。

(2) 共同で事業を営むための組織再編成

共同で事業を営むための組織再編成とは、企業グループ内の組織再編成に該当しない組織再編成のうち、資産や負債の移転の対価として取得した株式を継続保有すること等の一定の要件を満たすものをいいます。

6 株主における株式譲渡益課税の基本的な考え方

合併又は分割型分割が行われた場合には、被合併法人又は分割法人の株主に合併法人又は分割承継法人の株式等が交付されます。

すなわち、合併の場合には、被合併法人の資産・負債の全部が包括的に合併法人に移転してその被合併法人が消滅すると同時に、被合併法人の株主が有していた被合併法人の株式が無価値となり、その代わりに被合併法人の株主に対し合併法人の株式等が交付されることとなります。

また、分割型分割の場合には、分割法人の資産・負債の全部又は一部が包括的に分割承継法人に移転すると同時に、分割法人の株主が有していた分割法人の株式の価値が減少し、その代わりに分割法人の株主に分割承継法人の株式等が交付されることとなります。

いずれの場合でも、株主がそれまで保有していた株式（旧株）の価値が減少し、この減少の対価として新たに株式（新株）の交付を受けることとなるため、旧株を時価により譲渡し（譲渡損益の認識）、その対価として新株の交付を受けたと考えられます。

このように、株主における株式の譲渡損益は、原則的に株式の譲渡により損益が実現したものとして移転時の価額で認識することとなりますが、株式の移転前後においてその支配に実質的な変更がないと認められる場合、すなわち、株主の移転法人への投資が継続していると認められる場合には、課税関係を生じさせないこととしています。

この「投資が継続していると認められる場合」とは、具体的には、金銭等の合併法人又は分割承継法人の株式等以外の資産の交付がない場合をいいます。

ここで注意すべきは、株主における株式の譲渡損益の計上に係る特例の要件が適格組織再編成の要件とは切り離されていることです。これは、我が国の組織再編税制において株主は投資家であるとの前提に立っているためです。

つまり、我が国における公開会社の株主の目的は、投資先の法人が組織再編成により課税されようが課税されまいが、自らが保有する株式の価値に見合う新たな株式の交付を受けることにあるのが実態であり、このような場合には、株主に対する課税の基準は、法人に対する課税の基準とは別個に定めるのが適当であるとの判断によるものです。

7 企業グループ内組織再編成において、その移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる要件

法人が企業グループ内の法人との間で組織再編成により、その有する資産や負債をその企業グループ内の他の法人に移転した場合には、その移転資産や移転負債が組織再編成の前後においても引き続き企業グループ内で支配・継続されているという実態に着目し、その移転資産や移転負債を移転先法人に帳簿価額のまま引き継ぎ、その譲渡損益を繰り延べることとされています。

なお、この繰り延べは、次の場合について、それぞれ次の考え方にに基づき、その要件が定められています。

- (1) 100%の持分関係（完全支配関係）にある法人間で行う組織再編成の場合

【基本的な考え方】

金銭等の株式以外の資産が交付されないことを前提としつつ、完全支配関係が継続すると見込まれる場合に、適格組織再編成として取り扱うとの考え方

- ・ 完全支配関係（注1）の継続

- (2) 50%超 100%未満の持分関係（支配関係）にある法人間で行う組織再編成の場合

【基本的な考え方】

金銭等の株式以外の資産が交付されないことを前提としつつ、支配関係の継続に加え、物・人・事業について、組織再編成前の状態が組織再編成後においても継続していると見込まれる場合に適格組織再編成として取り扱うとの考え方

- ・ 支配関係（注2）の継続
- ・ 主要な資産・負債の移転
- ・ 移転事業従事者の概ね80%が移転先事業に従事（株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の従業者の継続従事）
- ・ 移転事業の継続（株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の事業の継続）

(注1)

完全支配関係には、「当事者間の完全支配関係」と「同一の者による完全支配関係」とがあります。

そして、この場合の「当事者間の完全支配関係」とは、一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係をいい、「同一の者による完全支配関係」とは、同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係をいいます。

(注2)

支配関係には、「当事者間の支配関係」と「同一の者による支配関係」があります。

そして、この場合の「当事者間の支配関係」とは、一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数の50%超の株式を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係をいい、「同一の者による支配関係」とは、同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の総数の50%超の株式を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係をいいます。

8 共同で事業を営むための組織再編成において、その移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる要件

法人が共同で事業を営むための組織再編成によりその有する資産や負債を移転した場合に、その移転の対価として取得した株式について「継続保有等の要件」を満たしているときは、移転資産や移転負債を移転先法人に帳簿価額のまま引き継ぎ、その譲渡損益を繰り延べることとされています。

なお、この繰延べは、次の考え方にに基づき、その要件が定められています。

【基本的な考え方】

資産及び負債が企業グループの外に移転することから、まず、その移転が「売買」に該当しないということを明確にする趣旨で、共同事業の事業関連性と事業規模の類似性又は特定役員への引継ぎを要することを求め、さらに、物・人・事業に着目して組織再編成前の状態が組織再編成後においても継続することが見込まれる場合に適格組織再編成として取り扱うとの考え方

- ・ 事業の関連性があること
- ・ ①事業規模（売上、従業員、資本金等）が概ね5倍以内又は②特定役員への就任（株式交換・株式移転の場合は完全子法人の特定役員への継続）
- ・ 主要な資産・負債の移転
- ・ 移転事業従事者の概ね80%が移転先事業に従事（株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の従業者への継続従事）
- ・ 移転事業の継続（株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の事業の継続）
- ・ 支配株主（分社型分割・現物出資の場合は分割法人・現物出資法人）による対価株式の継続保有
- ・ 関係の継続（株式交換・株式移転のみ）

9 独立して事業を行うための分割・株式分配において、その移転資産等の譲渡損益が繰り延べられる又は計上されない要件

グループ最上位の法人（支配株主のない法人）の実質的な支配者はその法人そのものであり、その法人自身の分割については、単にその法人が2つに分かれるような分割であれば、移転資産や移転負債に対する支配が継続しているとして、移転資産や移転負債を移転先法人に帳簿価額のまま引き継ぎ、その譲渡損益を繰り延べることとされています。また、これと同様の効果があると考えられる完全子法人の株式の全部の分配について、現物分配法人は完全子法人株式を株主等に帳簿価額による譲渡をしたものとして、譲渡損益が計上されないことになります。

なお、この取扱いは、次の考え方にに基づき、その要件が定められています。

【基本的な考え方】

組織再編成の前後で「他の者による支配がないこと」を最も重要なメルクマールと捉えつつ、物・人・事業について、組織再編成前の状態が組織再編成後においても継続していると思込まれる場合に適格組織再編成として取り扱うとの考え方

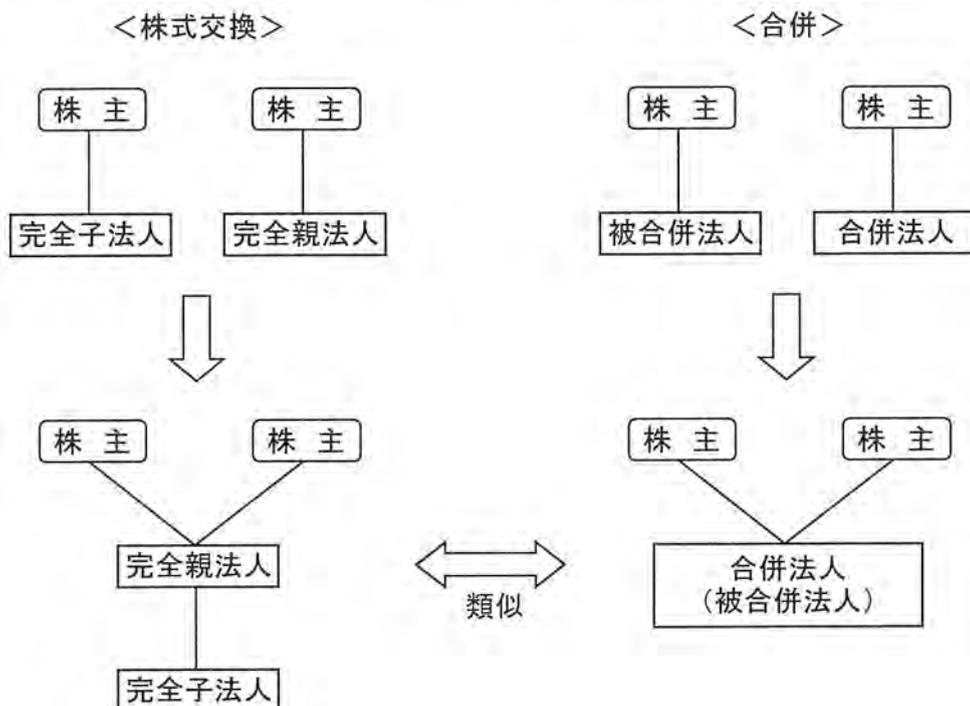
- ・ 他の者による支配関係がないことの継続
- ・ 特定役員への就任（株式分配の場合は完全子法人の特定役員の継続）
- ・ 主要な資産・負債の移転
- ・ 移転事業従事者の概ね 80%が移転先事業に従事（株式分配の場合は完全子法人の従事者の継続従事）
- ・ 移転事業の継続（株式分配の場合は完全子法人の事業の継続）

10 組織再編税制における株式交換及び株式移転

株式交換は、子法人となる法人の発行済株式の全部を他の法人に取得させる行為であり、合併などのように法人の事業や資産を直接的に取得する行為でないことから組織再編税制に含めて整理することができるのか否かについて議論のあるところでした。

しかしながら、株式交換や株式移転には、株式取得を通じて子会社の事業、資産を実質的に取得するのと同様の効果があり、一方で、合併は法人の事業や資産を直接的に取得する行為であるため、両者には共通性があるといえます。換言すれば、「合併は会社財産の取得」であるのに対し、「株式交換は会社そのものの取得」であると考えられます。

このように、それぞれの組織再編成の法的な仕組みが異なるとしても、その取引行為の効果が実質的に同様と認められるものに対して異なる課税を行うことは、組織再編成の手法の選択に歪みをもたらしかねないなどの問題が生じることから、株式交換等と合併との類似性に加え、株式交換によって出来上がる形態が子会社を吸収合併した後に現物出資したのと同じ形態（完全親子会社関係）となることも考え合わせると、株式交換等に対する課税は、課税の中立性等の観点から、合併等に係る税制と整合性を持ったものとするのが適当であるとの趣旨で組織再編税制に含められています。



11 組織再編税制に係る租税回避防止規定

近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って、組織再編税制もかなり柔軟な制度となっています。

そのため、組織再編成の行為の形態や方法は、複雑かつ多様であることから、組織再編成を利用した複雑・巧妙な租税回避行為も予想されるところです。例えば、資産の売買取引を租税負担の軽減のみを目的として適格組織再編成による資産の移転とするなど、過度なタックス・プランニングが行われた場合には執行当局が適切な課税を行うことができるための規定が必要となります。

法人税法はこれらに対処するため、包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定（行為又は計算の否認規定）を設けています（法法 132 の 2）。

なお、組織再編成を利用した租税回避行為として、例えば次のようなものが考えられます。

- ① 繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
- ② 複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
- ③ 相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- ④ 株式の譲渡損の計上や株式の評価を下げるために組織再編成を行う。

（注）

上記①については、個別の租税回避防止規定として法人税法第 57 条、第 62 条の 7 が設けられています。

12 無対価組織再編成の改正の趣旨及び概要

無対価組織再編成とは、対価が交付されない組織再編成の総称であり、例えば、親法人が子法人を吸収合併する場合には、合併法人である親法人が被合併法人である子法人の株主であることから、自己に対してあえて自己の株式を交付する実益がなく、会社法において、抱合株式に対しては自己株式を交付できないこととされていること（会社法749①三）、100%兄弟会社が合併する場合には、100%兄弟会社の株主は同一の親法人であるため、100%保有する子会社の株式をさらに発行する実益がなく、会社法において、吸収合併契約において定めるべき事項について対価が交付されない場合があることを否定しない規定とされていること（会社法749①二）や対価が交付されない場合の合併存続会社の株主資本等の変動額について規定されたこと（会社計算規則36②）などから、これらの合併の対価の交付が実務的に省略されるものとして存在していました。

税務上は、平成22年度税制改正前においても実務的に対価の交付を省略しているにすぎないとみなすことができるものについては、対価が交付されたものと同様の取扱いをしてきましたが、このような省略形ではない無対価組織再編成についてまで広範に行いうる状況になってきたと想定されたことにより、法的にこれらの取扱いを明確化し、納税者の予見可能性等を高めるため、平成22年度税制改正により無対価組織再編成に関する規定の整備が行われました。

その整備の概要は、例えば、親法人と親法人により直接100%保有されている子法人間で行われる分割又は同一の者により直接100%保有されている子法人同士で行われる合併、分割又は株式交換については、合併、分割又は株式交換の対価として株式を交付したとしても、親法人又は同一の者の保有する子法人株式数が増加するだけで親法人と子法人との100%親子関係に変動はないことから、対価の交付がなかった場合についても対価の交付があったと認められる場合については、対価の交付があった場合と同様となるようにするなどとなっています。

上記のとおり、平成22年度税制改正により無対価組織再編成の適格類型が明確化され、その取扱いが整備されたところですが、株主構成が等しい関係（例えば、合併の場合、株主の全てが、その保有する被合併法人の株式の発行済株式のうちに占める割合と合併法人の株式の発行済株式のうちに占める割合とが等しい関係）にある無対価組織再編成が行われた場合には、組織再編成の前後で資本関係が異動しないにもかかわらず、適格類型に非該当とされていました。そこで、平成30年度税制改正により、このような株主構成が等しい法人間の無対価組織再編成についても適格類型に加える整備が行

I 共通編

われました。また、平成 30 年度税制改正においては、対価の交付が省略された非適格の無対価組織再編成について、省略された対価の交付があった場合と同様の課税関係となるような整備が行われています。

《 メ モ 欄 》

II 合併編

(1) 会社法における合併

会社法では、吸収合併及び新設合併について定義規定を設けていますが、合併そのものについての定義規定は設けられていません。

(注) 1 吸収合併とは、「会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものをいう。」と定義されています（会社法2二十七）。

(注) 2 新設合併とは、「2以上の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるものをいう。」と定義されています（会社法2二十八）。

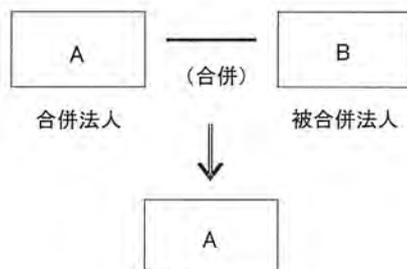
会社法の下における合併は、合併の対価が相手方会社の株式に限らず、対価として金銭のみを交付する合併が認められますので、「消滅会社となる会社はその事業に関する権利義務の全部の譲渡等をするとともに解散し、その解散につき清算手続きを要せず、ただちに法人格を失い、また、その結果として、それによる権利移転については、特段の対抗要件の具備を要しないこととなるという特則が適用される特殊な行為という程度の理解をしたほうが、その規制体系等を考える上では便宜である。」との解説が立法者（法務省）によって示されています（商事法務 NO. 1752「組織再編行為〔上〕」）。

また、吸収合併及び新設合併は、全ての種類の会社間でその行為が認められることとなり、新設合併における新設会社の種類についても、消滅会社の種類についてもこれを問わず、全ての種類の会社が可能です。したがって、例えば、株式会社と株式会社とが新設合併を行って合名会社を設立することも可能です。

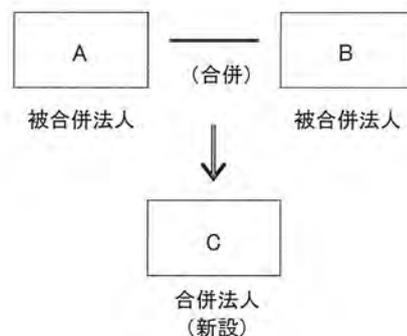
なお、会社法の下においては、債務超過会社を消滅会社とする合併も認められています。

○ 会社法上の合併の種類

〈吸収合併(会社法2 二十七)〉



〈新設合併(会社法2 二十八)〉



(2) 合併における「承継」

合併により存続会社や新設会社は消滅会社の権利義務を包括的に承継します。したがって、消滅会社の権利義務は全て一括して法律上当然に存続会社や新設会社に移転し、個々の権利義務について個別の移転行為は不要です。契約によりその一部について移転を留保することはできません。

また、移転するものは実質的な資産であって、計算上の数字である資本金や準備金はそのまま移転するわけではなく、合併による存続会社の資本金の増加額は消滅会社の資本金の額と、新設会社の資本金の額は消滅会社の資本金の合計額と、それぞれ一致するとは限りません（神田秀樹「会社法（第21版）」弘文堂）。

法人税法上、例えば、適格合併の場合には、帳簿価額による引継ぎとして、移転する資産、負債又は利益積立金額は被合併法人の帳簿価額で合併法人に引き継がれることとなります。この引継ぎの概念は、会社法における承継、つまり包括承継を前提としているものであると解されますが、あくまで被合併法人から移転するのは、資産、負債又は利益積立金額であり、その他のものまでが移転されるものではないことに注意が必要です。

このため、例えば、適格合併に係る被合併法人がその合併前に減価償却資産の償却方法として既に届け出た方法までがその合併法人に引き継がれるものではなく、適格合併により新たな減価償却資産を取得した合併法人において、原則として、新たにその償却の方法の届出が必要となります（法令51④四）。

(3) 外国法人が合併した場合のその株主である内国法人の課税

外国法人が合併した場合、その株主である内国法人について、我が国の組織再編税制の適用があるかについては、疑問があるところです。

法人税法においては、被合併法人、合併法人及び適格合併の定義規定が設けられているものの、会社法と同様、合併そのものの定義規定は設けられていません。

法人税法における合併とは、会社法における合併の規定に規律されて行われる行為が前提となっているものと考えられますが、我が国の組織再編税制が国外において行われる合併について具体的に規定されていないため、その合併の範囲は限定的に解することとなります。

すなわち、外国法人の国外における合併については、我が国会社法における合併の規定に規律されて行われる行為と同様と認められるものについてのみ、我が国の組織再編税制の対象となる合併に該当するものとして取り扱うこととなると考えます。

(4) 合併が行われた場合の課税関係

1 被合併法人における課税

法人（被合併法人）が合併により合併法人にその有する資産及び負債の移転をした場合には、当該被合併法人がその資産及び負債を当該合併の時の価額により合併法人に譲渡したものと、当該合併の日の前日の属する被合併法人の事業年度（以下「最後事業年度」といいます。）における所得の金額を計算することとなります（法法62）。

また、その合併が適格合併である場合には、その被合併法人は、その有する資産及び負債が当該適格合併に係る最後事業年度終了の時の帳簿価額により合併法人に引き継がれたものとし、被合併法人の最後事業年度における所得の金額を計算することとなりますので、その譲渡損益は繰り延べられることとなります（法法62の2）。

非適格合併	適格合併
資産負債の時価譲渡（法法62）	資産負債の簿価引継ぎ（法法62の2）

2 合併法人における課税

(1) 非適格合併

法人（合併法人）が適格合併に該当しない合併（以下「非適格合併」といいます。）により資産及び負債の移転を受けた場合には、その資産及び負債を当該合併の時の価額により取得したこととなります。

そして、当該合併法人においては合併により移転を受けた**資産及び負債の純資産価額**から**増加資本金額等**と**抱合株式**の当該合併直前の帳簿価額（みなし配当の額を加算した金額となります。）とを合計した金額を減算した金額が増加する資本金等の額となります（法令8①五）。

キーワード

資産及び負債の純資産価額・・・非適格合併のうち無対価合併で被合併法人と合併法人の株主構成が等しい（法令4の3②二ロに掲げる関係がある）合併以外の合併の場合には、当該合併に係る被合併法人の株主等に交付した株式、金銭並びに当該株式及び金銭以外の資産並びに抱合株式に交付されたものとみなされる資産の価額の合計額をいいます（法令8①五イ）。

増加資本金額等・・・合併により増加した資本金の額又は出資金の額並びに合併により被合併法人の株主等に交付し

た金銭並びに当該金銭及び当該合併法人の株式以外の資産の価額の合計額をいいます（法令 8①五）。

抱合株式・・・・・・・・・・・・・・・・ 合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は被合併法人が合併の直前に有していた他の被合併法人の株式をいいます（法法 24②）。

ただし、合併法人が交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える場合又は満たない場合には、その超える部分の金額又は満たない部分の金額は資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額として処理することとなります（法法 62 の 8①③）。

(2) 適格合併

法人（合併法人）が適格合併により資産及び負債の移転を受けた場合には、その資産及び負債を当該適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時の帳簿価額により引継ぎを受けたこととなります（法令 123 の 3③）。

そして、当該合併法人においては合併により移転を受けた**資産及び負債の純資産価額**から**増加資本金額等**と**抱合株式**の当該合併直前の帳簿価額とを合計した金額を減算した金額が増加する資本金等の額となります（法令 8①五）。

キーワード

資産及び負債の純資産価額・・・・・・・・ 適格合併の場合には、当該適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時における資本金等の額に相当する金額をいいます（法令 8①五ハ）。

増加資本金額等・・・・・・・・・・・・・・・・ 当該合併により増加した資本金の額又は出資金の額並びに当該合併により被合併法人の株主等に交付した金銭並びに当該金銭及び当該合併法人の株式以外の資産の価額の合計額をいいます（法令 8①五）。

抱合株式・・・・・・・・・・・・・・・・ 合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は被合併法人が合併の直前に有していた他の被合併法人の株式をいいます（法法 24②）。

なお、適格合併の場合には、資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額は生じません。

非適格合併	適格合併
資産負債の時価取得	資産負債の簿価引継ぎ (法令 123 の 3)

3 被合併法人の株主における課税

合併が行われた場合、被合併法人が消滅することから、当該被合併法人の株主においては、その有する被合併法人の株式（旧株）を譲渡し、新たに合併法人の株式等の交付を受けたこととなります。その際、その株主に対し、合併法人又は合併親法人株式のいずれか一方の株式のみが交付された場合には、交付を受ける株式の価額を合併の直前の株主における被合併法人の株式の帳簿価額に相当する金額として譲渡損益の計算を行うこととなります。したがって、株式の譲渡に係る対価の額と原価の額は同額となることから、その譲渡損益は、課税が繰り延べられることとなります（法法 61 の 2②）。

しかしながら、被合併法人の株主が合併法人又は合併親法人株式以外の金銭等の資産の交付を受けた場合は、その実態は、売買であることから、旧株式の時価による譲渡となり、譲渡損益を認識することとなります（法法 61 の 2①）。

なお、非適格合併に際し、株主等が交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が被合併法人の合併直前の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額を超えるときは、その超える金額はみなし配当として扱われることとなります（法法 24①一）。

株式の譲渡損益		みなし配当	
原則	特例	原則	特例
株式の譲渡 (法法 61 の 2①)	株式の簿価譲渡 (法法 61 の 2①②)	みなし配当 (法法 24①一)	みなし配当はなし (法法 24①一)

(5) 無対価合併が行われた場合の課税関係

1 被合併法人における課税

被合併法人が無対価合併により合併法人にその有する資産及び負債の移転をした場合には、当該被合併法人がその資産及び負債を当該合併の時の価額により合併法人に譲渡したものと、当該合併の日の前日の属する被合併法人の事業年度（以下「最後事業年度」といいます。）における所得の金額を計算することとなります（法法62）。

また、その無対価合併が適格合併である場合には、その被合併法人は合併法人に移転した資産及び負債を当該適格合併に係る最後事業年度終了の時の帳簿価額により引継ぎをしたものとして、被合併法人の最後事業年度における所得の金額を計算することとなりますので、その譲渡損益は繰り延べられることとなります（法法62の2）。

非適格合併	適格合併
資産負債の時価譲渡（法法62）	資産負債の簿価引継ぎ（法法62の2）

2 合併法人における課税

(1) 非適格合併

イ 合併法人が非適格の無対価合併により資産及び負債の移転を受けた場合には、その資産及び負債を当該合併の時の価額により取得したこととなります。

また、非適格の無対価合併により被合併法人から資産及び負債の移転を受けた合併法人は、一定の方法によって資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額を算定することとなります（法法62の8①③、法令123の10⑮一・二）。

ロ そして、非適格の無対価合併における合併法人においては、その無対価合併により移転を受けた**資産及び負債の純資産価額**から**抱合株式**の当該合併直前の帳簿価額（みなし配当の額を加算した金額となります。）を減算した金額が増加する資本金等の額となります（法令8①五）。

なお、無対価であり新株発行がなく、資本金、資本準備金及び利益準備金を増加させない処理となる（会社計算規則36②）ため、増加資本金額等はないこととなります。

キーワード

資産及び負債の純資産価額・・・非適格合併のうち無対価合併で被合併法人と合併法人の株主構成が等しい（法令4の3②二ロに掲げる関係がある）合併の場合には、当該合併により移転を受けた資産の価額（資産調整勘定の金額を含みます。）から当該合併により移転を受け

た負債の価額（負債調整勘定の金額を含みます。）
を控除した金額をいいます（法令 8①五ロ）。

抱合株式・・・・・・・・・・・・・・・・ 合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は被合併法人が合併の直前に有していた他の被合併法人の株式をいいます（法法 24②）。

ハ なお、合併法人が合併直前に有していた抱合株式に係る譲渡損益の計算において、その譲渡対価の額は抱合株式の合併直前の帳簿価額相当額とされ、譲渡損益は生じません（法法 61 の 2 ②③）。

(2) 適格合併

イ 合併法人が無対価適格合併により資産及び負債の移転を受けた場合には、その資産及び負債を当該適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時の帳簿価額により引継ぎを受けたこととなります（法令 123 の 3③）。

ロ そして、当該合併法人においては合併により移転を受けた**資産及び負債の純資産額**から**抱合株式**の当該適格合併の直前の帳簿価額を減算した金額が増加する資本金等の額となります（法令 8①五）。

なお、無対価であり新株発行がなく、資本金、資本準備金及び利益準備金を増加させない処理となる（会社計算規則 36②）ため、増加資本金額等はないこととなります。

キーワード

資産及び負債の純資産価額・・・ 適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時の資本金等の額に相当する金額をいいます（法令 8①五ハ）。

抱合株式・・・・・・・・・・・・・・・・ 合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は被合併法人が合併の直前に有していた他の被合併法人の株式をいいます（法法 24②）。

ハ なお、合併法人が合併直前に有していた抱合株式に係る譲渡損益の計算において、その譲渡対価の額は抱合株式の合併直前の帳簿価額相当額とされ、譲渡損益は生じません（法法 61 の 2 ②③）。

非適格合併	適格合併
資産負債の時価取得	資産負債の簿価引継ぎ(法令 123 の 3)

3 被合併法人の株主における課税

(1) 非適格合併

イ 有価証券の譲渡損益

合併法人が、非適格の無対価合併により被合併法人株式を有しないこととなった場合における当該被合併法人株式の譲渡損益の計算については、その譲渡対価の額は、当該被合併法人株式の時価で譲渡とされ、譲渡損益が生じます。なお、その譲渡対価の額からは、みなし配当の額が控除されます（法法 61 の 2①）。

ただし、合併法人が、旧株（合併法人が有していた株式をいいます。）を発行した法人の**特定無対価合併**により旧株を有しないこととなった場合における旧株の譲渡損益の計算については、その譲渡対価の額は、旧株の**特定無対価合併**の直前の帳簿価額に相当する金額とされ、譲渡損益は生じません（法法 61 の 2②、法令 119 の 7 の 2①②）。

キーワード

特定無対価合併・・・ 無対価合併で被合併法人と合併法人の株主構成が等しい（法令 4 の 3 ②二ロに掲げる関係がある）ものをいいます（法法 61 の 2②）。

この場合、旧株の帳簿価額（みなし配当の額がある場合にはその金額を加算した金額）は、その保有している合併法人株式の帳簿価額に付け替えられることとなります（法令 119 の 3⑩、119 の 4①）。

ロ みなし配当

合併において抱合株式に対して株式その他の資産の交付を受けなかった場合に、税務上は、抱合株式に対して他の株主等がその有していた被合併法人株式に対して株式その他資産の交付を受けた基準と同一の基準により、株式その他の資産の交付を受けたものとしてみなし配当の計算を行います（法法 24②、法令 23⑤）。

また、非適格の無対価合併で被合併法人と合併法人の株主構成が等しい（法令 4 の 3 ②二ロに掲げる関係がある）場合には、被合併法人が合併法人に移転した資産の価額（資産調整勘定の金額を含みます。）から被合併法人が合併法人に移転した負債の価額（負債調整勘定の金額を含みます。）を控除した金額を最後事業年度終了の時の発行済株式等の総数で除し、これに被合併法人の株主等が合併直前に有していた被合併法人株式の数を乗じて計算した金額に相当する合併法人株式の交付を受けたものとしてみなし配当の計算を行います（法法 24③、法令 23⑦）。

(2) 適格合併

イ 有価証券の譲渡損益

合併法人が、旧株（合併法人が有していた株式をいいます。）を発行した法人の**特定無対価合併**により旧株を有しないこととなった場合における旧株の譲渡損益の計算については、その譲渡対価の額は、旧株の**特定無対価合併**の直前の帳簿価額に相当する金額とされ、譲渡損益は生じません（法法 61 の 2②、法令 119 の 7 の 2①②）。

キーワード

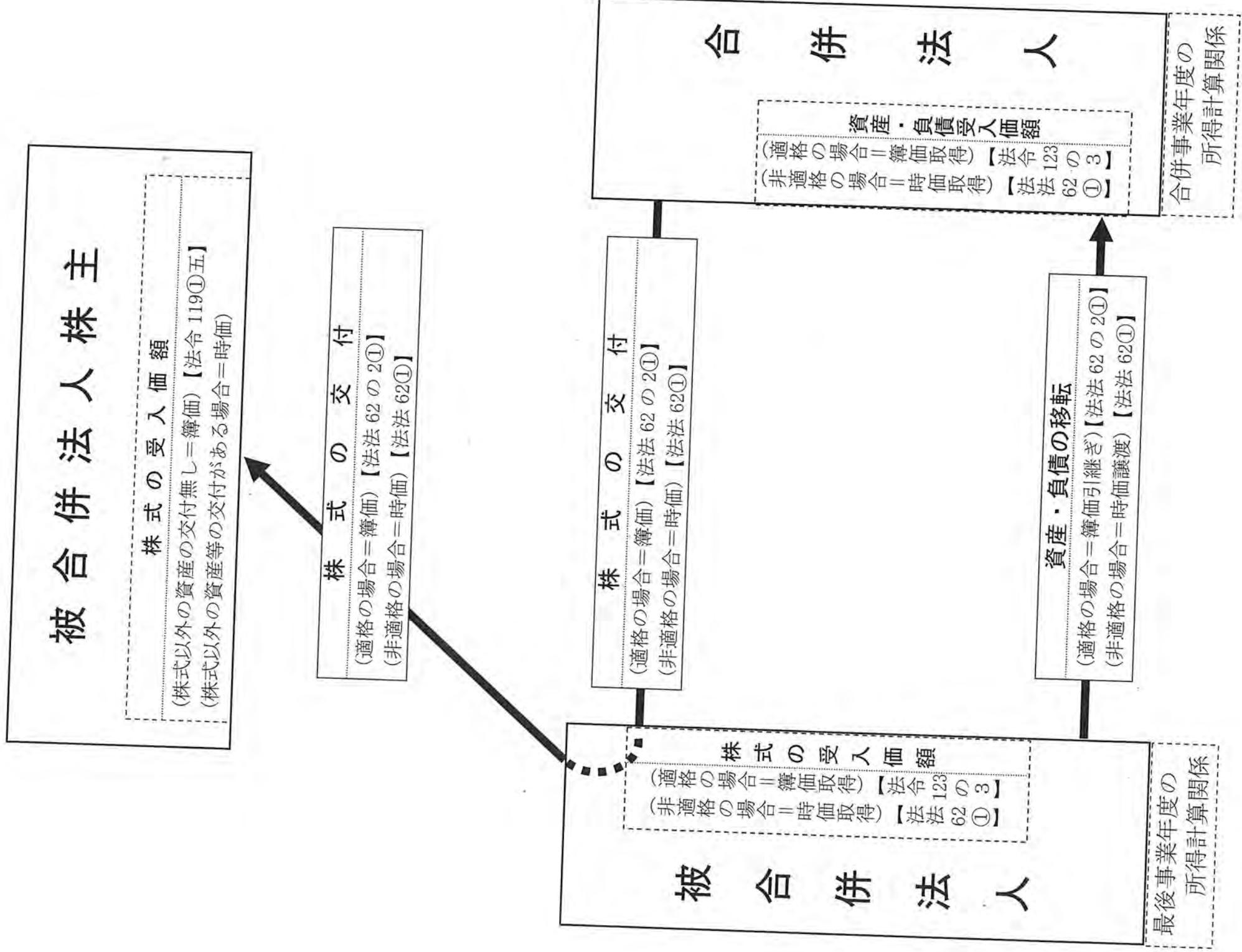
特定無対価合併・・・ 無対価合併で被合併法人と合併法人の株主構成が等しい（法令 4 の 3 ②二ロに掲げる関係がある）ものをいいます（法法 61 の 2②）。

この場合、旧株の帳簿価額はその保有している合併法人株式の帳簿価額に付け替えられることとなります（法令 119 の 3⑩、119 の 4①）。

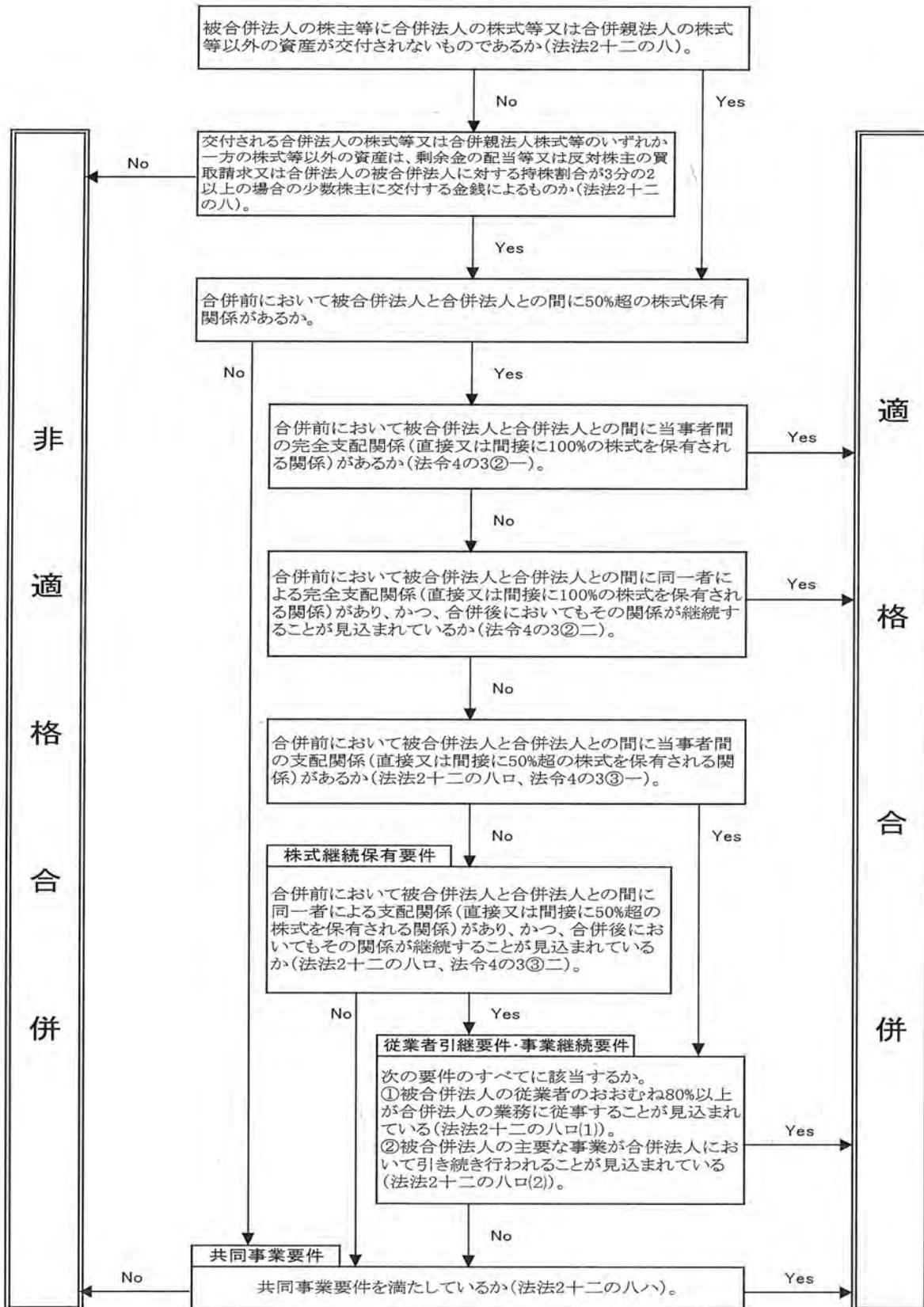
ロ みなし配当

適格合併の場合には、みなし配当は生じません。

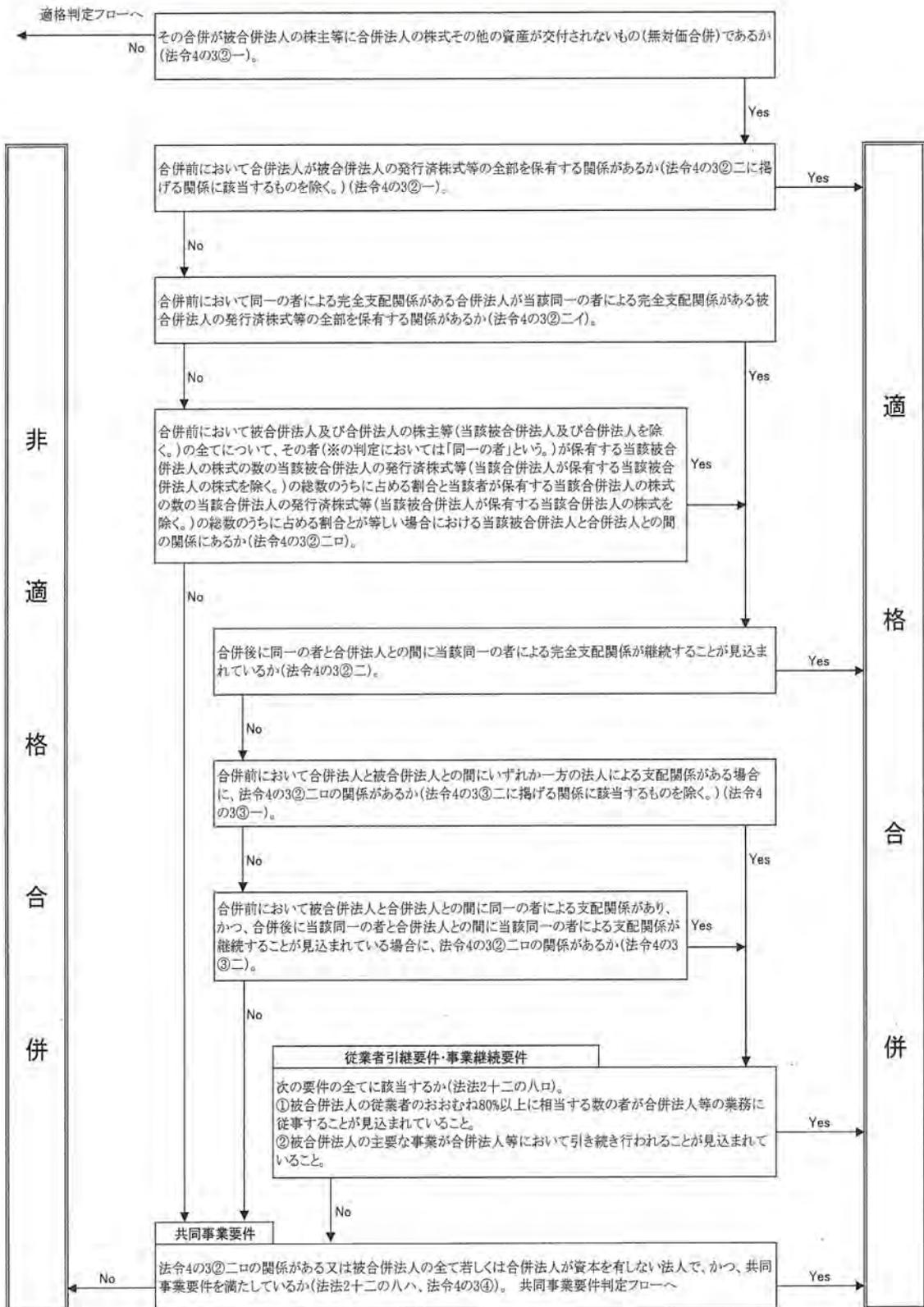
イメージ図



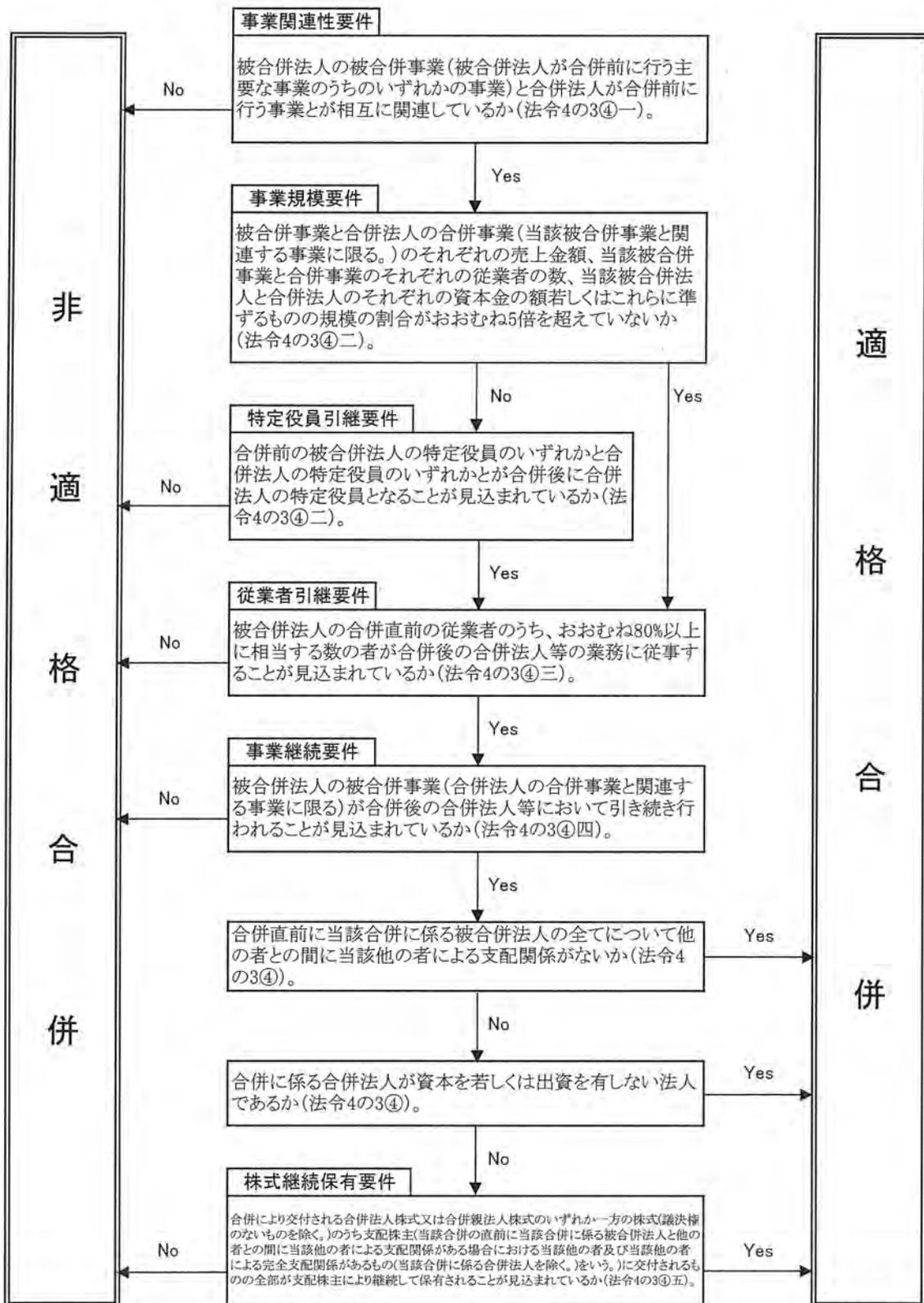
適格判定フロー



適格判定フロー
(無対価合併)



共同事業要件判定フロー



(書類添付義務)

組織再編成に係る主要な事項の明細書及び合併契約書等が添付されているか。

ポイント

合併があった場合における**被合併法人及び合併法人**は、確定申告書の提出に当たって当事業年度の貸借対照表、損益計算書のほか合併契約書等の財務省令で定める書類を添付することが義務付けられています(法法74③、法規35五・六、法基通17-1-5)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業 年度	法人名	付 表
組織再編成の様式	1 合併分割(現物分配)の組織再編成の日()	2 通格区分	2 通格法第2条号該当その他	
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4 合第4条の3第 項第 号該当	(組織再編成前) (組織再編成後) 直接保有の株式の保有割合 % % 間接保有の株式の保有割合 % %		
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無)			
従業員の数	6 被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数 合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業員の数			
事業規模	7 指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 標 従業員の数・その他() 左の指標による規模の比較			
役員状況	8 合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の特定役員			
	役職名	氏名	合併・分割・現物出資・株式分配前の役職名	
支配株主	提出された確定申告書に、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」が添付されていない場合には、法人に対して当該付表の提出を求める必要があります。			
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細				

キーワード

被合併法人・・・・・・・・合併によりその有する資産及び負債の移転を行った法人をいいます（法法2十一）。

合併法人・・・・・・・・合併により**被合併法人**から資産及び負債の移転を受けた法人をいいます（法法2十二）。

適格合併・・・・・・・・合併のうち一定の要件に該当するものをいいます（法法2十二の八、「適格判定フロー」、「共同事業要件判定フロー」参照）。

非適格合併・・・・・・・・合併のうち**適格合併**に該当しないものをいいます。

要確認事項

合併があった場合には、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」の各欄の記載内容の事実確認を行い、それを基に「適格判定フロー」にしたがって**適格合併・非適格合併**の判定を行うこととなります。

なお、判定に当たっては、合併契約書等に記載された事項も合わせて検討する必要があります。

(複数吸収合併)

複数の法人を被合併法人とする吸収合併の適格判定

ポイント

企業グループが行う組織再編成においては、複数の法人を被合併法人とする**吸収合併**が同日に行われることがあります。この場合における税制上の適格・非適格の判定については、合併法人と被合併法人ごと（個々の合併ごと）に行うのか、あるいは被合併法人ごとに行った結果を踏まえて総合的に行うのかについて疑義のあるところです。

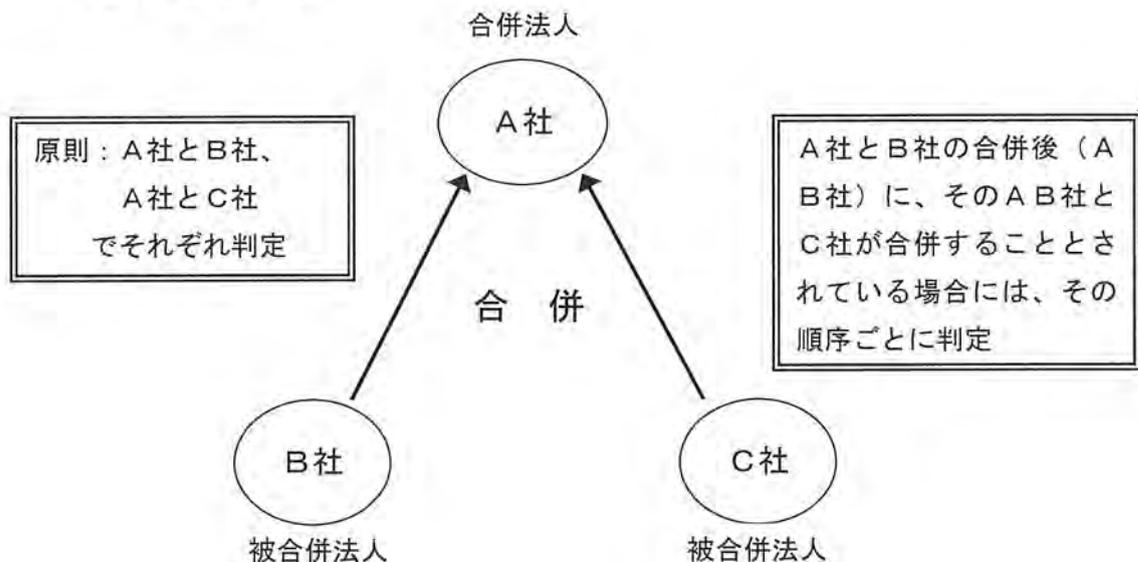
この点、会社法では、**吸収合併**を「会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるもの」と規定しており（会社法2二十七）、**吸収合併**の当事者は合併後存続する会社と合併により消滅する会社の二者に限られ、**複数吸収合併**の場合は複数の法人の合併が同日に行われたものと解されています。

このため、**複数吸収合併**における適格・非適格の判定は、その被合併法人ごとに行うこととなります。

なお、**複数吸収合併**に係る個々の合併に順序が付されている場合には、私法上は原則としてその順序に応じ個々の合併の効力が生ずることとなるため、税制上もその順序どおり合併が行われたものとして適格・非適格の判定を行うこととなります。

着眼点

(3社合併の場合)



要確認事項

複数**吸収合併**があった場合には、その複数**吸収合併**に係る被合併法人ごとに行うこととなります。

なお、適格・非適格の判定に当たっては、合併契約書等に記載された事項も合わせて検討する必要がありますが、この場合の被合併法人に係る合併契約書は、実務上、被合併法人ごと（同日付で）に作成されることもあれば、一の合併契約書として作成されることもあります。

いずれの場合であっても、その違いのみによって適格・非適格の判定は異なりません。

キーワード

吸収合併・・・会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものをいいます（会社法2二十七）。

（注）新設合併とは「二以上の会社がする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるもの」をいうこととされており（会社法2二十八）、「二以上の会社がする合併」と規定されていることから明らかなおり、新設合併の当事者は二者に限られません。

参 考

複数**吸収合併**において個々の合併に順序が付されている場合としては、ある合併の効力発生を次の合併の実施に係る停止条件とすることにより、ある合併の効力発生がないと次の合併の効力が発生しないような契約内容とすることなどが考えられます。

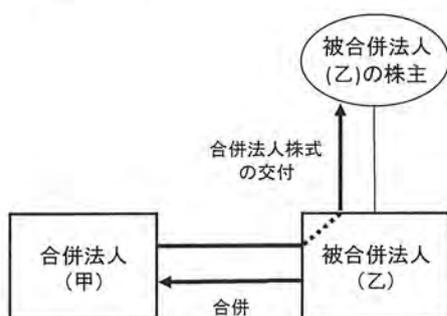
(金銭の交付)

被合併法人の株主に金銭など合併法人の株式以外の資産が交付されているものを適格合併としていないか。

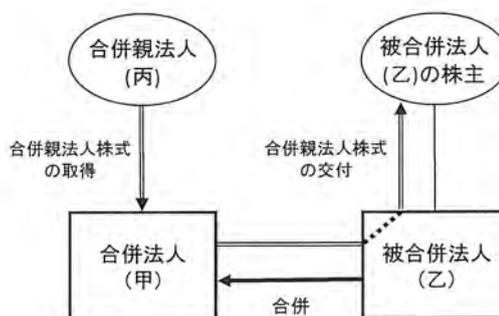
ポイント

法人が行った合併が適格合併に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、適格合併に該当するためには、原則として、被合併法人の株主等に合併法人株式（又は合併親法人株式）以外の資産が交付されていないことが必要となります（法法二十二の八）。ただし、金銭の交付がある場合でも適格合併に該当することがあります。

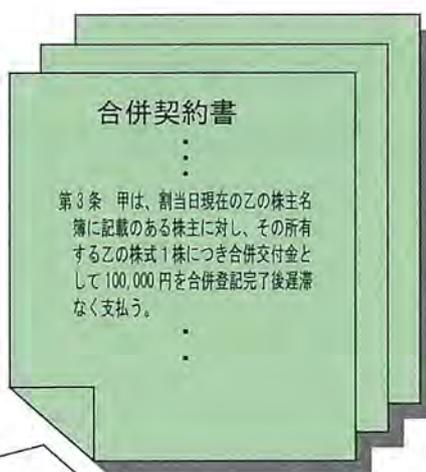
<通常の合併>



<三角合併>



着眼点



付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」では、被合併法人の株主等に交付された資産の内訳は分かりませんので、申告書に添付された合併契約書等で確認することとなります。

キーワード

合併法人株式・・・・・・・・合併法人の株式又は出資をいいます（法法 2 十二の八）。

合併親法人株式・・・・・・・・合併法人との間に当該合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法 2 十二の八、法令 4 の 3①）。

要確認事項

合併契約書等から、合併の対価として交付された資産の中に、**合併法人株式**（又は**合併親法人株式**）以外の資産が含まれていないか確認する必要があります（法法 2 十二の八）。

参 考

合併があった場合には、確定申告書の提出に当たって当事業年度の貸借対照表、損益計算書のほか、合併契約書を添付することが義務付けられていますので、添付がない場合には提出を求める必要があります（法法 74③、法規 35 五）。

(剰余金の配当)

合併に伴い金銭の交付があることのみをもって、非適格合併としていないか。

ポイント

法人が行った合併が適格合併に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

その判定において、合併に伴って金銭等の合併法人株式以外の資産が交付されている場合でも、それが**被合併法人の株主等に対する剰余金の配当等**として交付された金銭等や合併に反対する株主等からの買取請求に基づく対価として交付された金銭等、合併の直前において合併法人の被合併法人に対する持分割合が3分の2以上である場合の少数株主に交付された金銭等である場合には、そのことのみをもって非適格合併とされることはありません(法法2十二の八)。

着眼点

株主総会議事録
(中略)

議題 剰余金の配当の件

議長は、下記の要領で剰余金の配当をしたい旨を述べ、その理由を詳細に説明した…
記

- 1 配当財産の種類及び帳簿価額の総額
金銭 金××××××円
- 2 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
令和△△年△月△日▲時現在の株主名簿に……持ち株1株に対して金△△円。
- 3 剰余金の配当がその効力を生ずる日を令和○○年○月○日とする。

(中略)

令和●●年●月●日

被合併法人の株主に交付された金銭が、被合併法人の合併直前に有する剰余金の配当であるにもかかわらず、金銭の交付があることをもって非適格合併としていないか。

キーワード

被合併法人の株主等に対する剰余金の配当・・・被合併法人が合併直前に有している剰余金から分配される部分の配当をいいます。

要確認事項

合併契約書及び株主総会議事録等により、合併に伴い被合併法人の株主等に交付された金銭等の交付理由を確認する必要があります。

(完全支配関係①)

合併法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、合併前に完全支配関係があることのみをもって、適格合併としていないか。

ポイント

法人が行った合併（無対価合併を除きます。）が適格合併に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、完全支配関係がある場合の適格合併は、合併前において、合併法人と被合併法人との間に**当事者間の完全支配関係**がある場合には、これのみをもって適格合併となります（法法2十二の八イ、法令4の3②一）。

また、合併前において、合併法人と被合併法人との間に**同一の者による完全支配関係**がある場合の適格合併は、合併後において、その同一の者により合併法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に継続して保有されることが見込まれていることがその要件とされています（法令4の3②二）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表	
組織再編成の態様	1	合併分割() 現物出資() 現物分配()	組織再編成の日()	2	適格区分 2 その他 適格(法第2条 号 該当)
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	3				
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第	直接保有の株式の保有割合 間接保有の株式の保有割合	(組織再編成前) (組織再編成後) % % % %	
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	関連性	(事業関連性 有・無)	

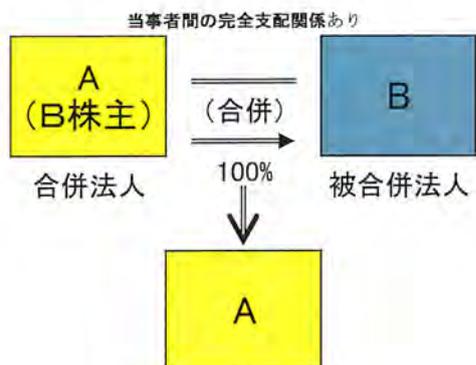
合併時に**同一の者による完全支配関係**が継続することが見込まれているかどうかは、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは判断できないため、合併を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

当事者間の完全支配関係・・・合併に係る被合併法人と合併法人（新設合併の場合にあっては、被合併法人と他の被合併法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令4の3②一）。

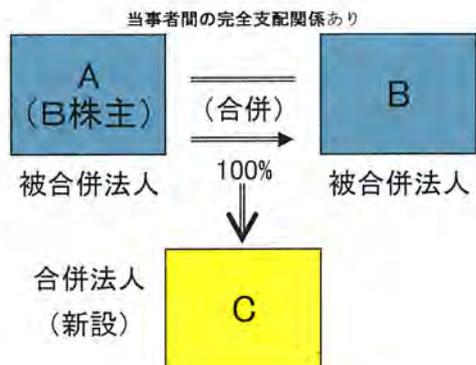
〈吸収合併（会社法2二十七）〉

I 当事者間による吸収合併



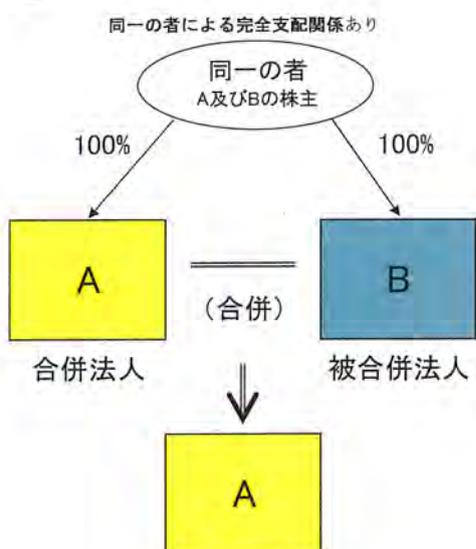
〈新設合併（会社法2二十八）〉

II 当事者間による新設合併

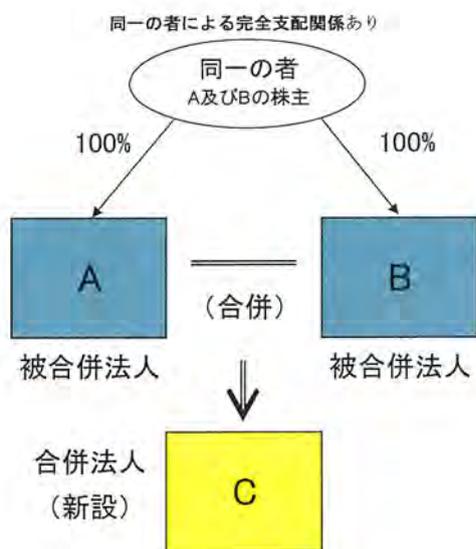


同一の者による完全支配関係・・・合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3②二）。

III 同一の者完全支配による吸収合併



IV 同一の者完全支配による新設合併



要確認事項

合併を意思決定した際に作成した資料等から、合併時に、同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参考

合併時に、同一の者による完全支配関係が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により同一の者による完全支配関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格合併とされることはありません。

(完全支配関係②)

無対価合併において、合併前に合併法人と被合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係があることをもって、適格合併としていないか。

ポイント

法人が行った無対価合併が適格合併に該当するかどうかは「適格判定フロー 無対価合併」にしたがって判定を行うこととなります。

その判定において、**当事者間の完全支配関係**がある場合に、無対価合併以外の合併で適格合併とされるものは、合併前に合併法人と被合併法人との間に**いずれか一方の法人による完全支配関係**がある場合とされていますが、無対価合併で適格合併とされるものは、**合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係**、すなわち直接に100%を保有する関係とされています（法令4の3②一）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業 年度	法人名	付表						
組織再編成の態様	1	合併・分割（ 現物出資） 現物分配（ ）	組織再編成 の日 （・・・）	適格（法第2条 号 該当） その他						
組織再編成に係る関連法人										
名称及び所在地	3									
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	直接関係	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">(組織再編成前)</td> <td style="text-align: center;">(組織再編成後)</td> </tr> <tr> <td>株式の保有割合</td> <td style="text-align: center;">%</td> </tr> <tr> <td>株式の保有割合</td> <td style="text-align: center;">100 %</td> </tr> </table>	(組織再編成前)	(組織再編成後)	株式の保有割合	%	株式の保有割合	100 %
(組織再編成前)	(組織再編成後)									
株式の保有割合	%									
株式の保有割合	100 %									
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性	(事業関連性 有・無)						
従業者の数	6	被合併法人の合併直前の従業者 分割直前の分割事業に係る従業者 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者 完全子法人の株式分配直前の従業者		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>人/全</td> <td>人</td> </tr> <tr> <td>人/全</td> <td>人</td> </tr> </table>	人/全	人	人/全	人		
人/全	人									
人/全	人									
事	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 20px; padding: 10px; margin: 10px 0;"> 合併時に合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有しているかどうかは、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは判断できないため、被合併法人の別表二や合併契約書等で確認する必要があります。 </div>									

キーワード

完全支配関係 一の者が法人の発行済株式等（発行法人が保有する自己の株式等及び発行済株式から発行法人が保有する自己の株式を除いた総数のうちに従業員持ち株会とストックオプションを付与された役員又は使用人がその行使により取得した株式の数を合計した数の占める割合が5%未満の場合のその株式を除きます。）の全部を直接若しくは間接に保有する関係（「**当事者間の完全支配関係**」といいます。）又は一の者との間に**当事者間の完全支配関係**がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の六、法令4の2②）。

当事者間の完全支配関係 . . . 合併に係る被合併法人と合併法人（新設合併の場合にあっては、被合併法人と他の被合併法人）との間にいずれか一方の法人による**完全支配関係**（無対価合併の場合にあっては、合併法人が被合併法人の発行済株式等（発行法人が保有する自己の株式等を除きます。）の全部を保有する関係に限ります。）がある関係をいいます（法令4の3②一）。

要確認事項

当事者間の無対価合併で適格合併とされるものは、合併前において合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係が必要となりますので、発行済株式等から従業員持株会が保有する株式やストックオプションを付与された役員又は使用人がその行使により取得した株式を除いて判定していないか、間接に発行済株式等の全部を保有していることをもって適格合併としていないか確認する必要があります。

また、その株式を発行した法人が自己の株式を保有している場合には、発行済株式等からその自己の株式を除いて全部を保有しているか確認する必要があります。

(完全支配関係③)

無対価合併において、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があることのみをもって、適格合併としていないか。

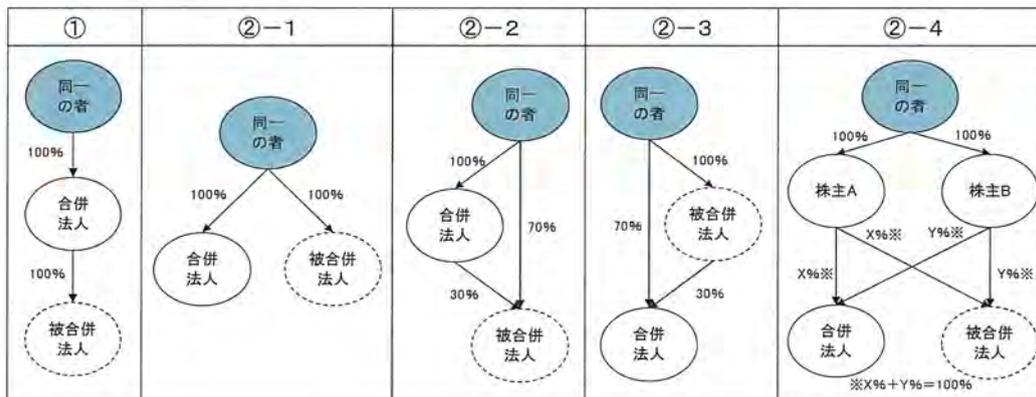
ポイント

法人が行った無対価合併が適格合併に該当するかどうかは「適格判定フロー無対価合併」にしたがって判定を行うこととなります。

その判定において、合併に係る被合併法人と合併法人との間に**同一の者による完全支配関係**がある場合に、無対価合併で適格合併とされるものは、その合併前に次の関係があり、かつ、合併後も同一の者と合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれる場合に限られます（法法二十二の八イ、法令4の3②ニイ及びロ）。

- ① 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ② 被合併法人及び合併法人の株主等（その被合併法人及び合併法人を除きます。）の全てについて、その者が保有するその被合併法人の株式の数のその被合併法人の発行済株式等（その合併法人が保有するその被合併法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合と、その者が保有するその合併法人の株式の数のその合併法人の発行済株式等（その被合併法人が保有するその合併法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合とが等しい場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係

《合併前の関係》

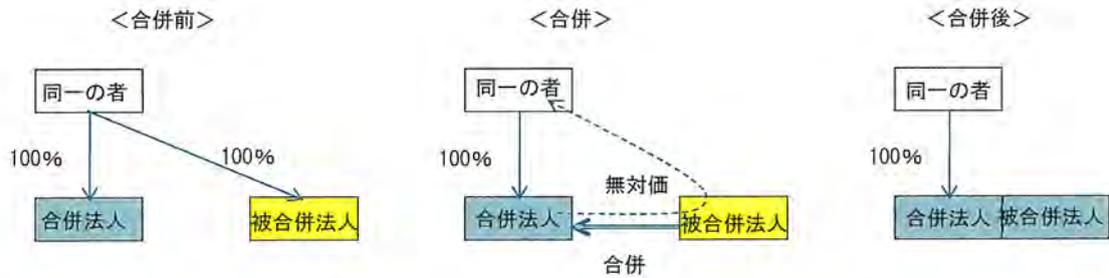


着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表
組織再編成の様態	1 合併分割() 現物分配()	組織再編成の日 (. . .)	適格区分	2 適格法第2条号(該当) その他
組織再編成に係る関係法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4 令第4条の3第項第号第	(組織再編成前) (組織再編成後) 有の株式の保有割合 100% % 有の株式の保有割合 % %		

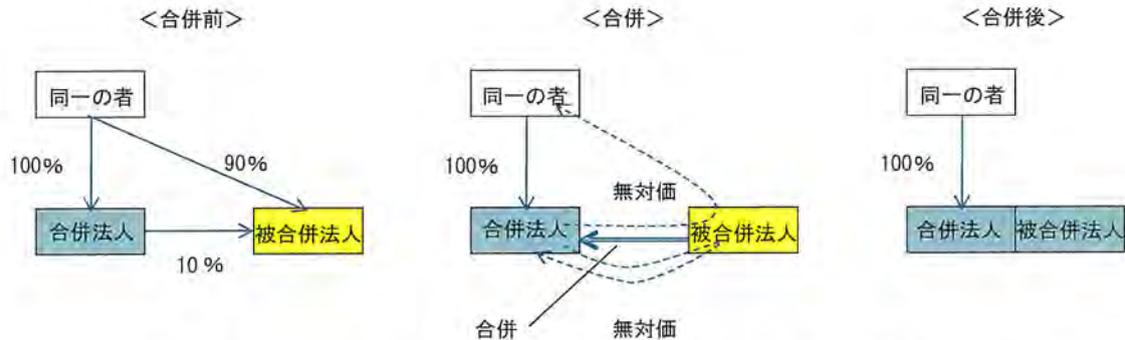
合併時に同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれているかどうかは、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは判断できないため、合併を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

(ケース1)



※ 合併法人と被合併法人との合併前の関係は、上記ポイント②-1の関係(同一の者による完全支配関係)に該当するため、当該合併後に同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていれば、適格合併に該当します。

(ケース2)



※ 合併法人と被合併法人との合併前の関係は、上記ポイント②-2の関係(同一の者による完全支配関係)に該当するため、当該合併後に同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていれば、適格合併に該当します。

キーワード

同一の者による完全支配関係・・・合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等（発行法人が保有する自己の株式等及び発行済株式から発行法人が保有する自己の株式を除いた総数のうちに従業員持ち株会とストックオプションを付与された役員又は使用人がその行使により取得した株式の数を合計した数の占める割合が5%未満の場合のその株式を除きます。）の全部を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3②二）。

要確認事項

同一の者による完全支配関係がある無対価合併で適格合併とされるものは、上記ポイント①又は②の関係が必要となりますので、発行済株式等から従業員持株会が保有する株式やストックオプションを付与された役員又は使用人がその行使により取得した株式を除いて判定していないか、間接に発行済株式の全部を保有していることをもって適格合併としていないか確認する必要があります。

また、その株式を発行した法人が自己の株式を保有している場合には、発行済株式等からその自己の株式を除いて全部を保有しているか確認する必要があります。

参考

合併前に上記ポイント①又は②の関係がある場合に、上記ポイントの要件を満たさない場合であっても別の要件を満たす時には無対価適格合併になることがあります。

合併時に、合併後においても同一の者による完全支配関係が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により同一の者による完全支配関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格合併とされることはありません。

(支配関係①)

被合併法人と合併法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格合併としていないか。

ポイント

法人が行った合併（無対価合併を除きます。）が適格合併に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、被合併法人と合併法人との間に完全支配関係がない場合であっても、合併前において、被合併法人と合併法人との間に**当事者間の支配関係**がある場合には、次の要件の全てを満たせば適格合併に該当することとなります（法法二十二の八ロ、法令4の3③一）。

- ・ 被合併法人の合併直前の従業員の総数のおおむね80%以上に相当する数の者が合併法人の業務（合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務等を含みます。）に従事することが見込まれていること（従業員引継要件、法法二十二の八ロ(1)）
- ・ 被合併法人の主要な事業が合併後に合併法人（合併法人との間に完全支配関係がある法人等を含みます。）において引き続き行われることが見込まれていること（事業継続要件、法法二十二の八ロ(2)）

また、合併前において、合併法人と被合併法人との間に**同一の者による支配関係**がある場合には、上記2つの要件のほか、合併後において、その同一の者に合併法人の発行済株式等の50%超の株式等を直接又は間接に継続して保有されることを見込まれていることがその要件とされています（法令4の3③二）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業 年度	法人名	付 表
組織再編成の態様	1	合併分割 現物出資 現物分配	組織再編成 の日 ()	適格区分	2	
組 織 再 編 成 に 係 る 関 連 法 人						
(組織再編成前) (組織再編成後)						
% %						
75 % 75 %						
関連性 有・無) (事業関連性 有・無)						

株式保有割合が100%でなくても、50%超の場合には、一定の要件を満たせば、適格合併に該当しますが、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは、その確認ができないため、合併を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

当事者間の支配関係・・・被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%超の株式等を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令4の3③一）。

同一の者による支配関係・・・合併法人及び被合併法人が同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の50%超の株式等を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3③二）。

要確認事項

合併を意思決定した際に作成した資料等から、合併時に、**同一の者による支配関係**が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参 考

合併時に、**同一の者による支配関係**が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発事象により継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格合併とされることはありません。

(支配関係②)

無対価合併において、合併前に同一の者による支配関係（発行済株式等の50%超を保有する関係）がある場合に、従業者引継要件等を満たしていることを理由に適格合併としていないか。

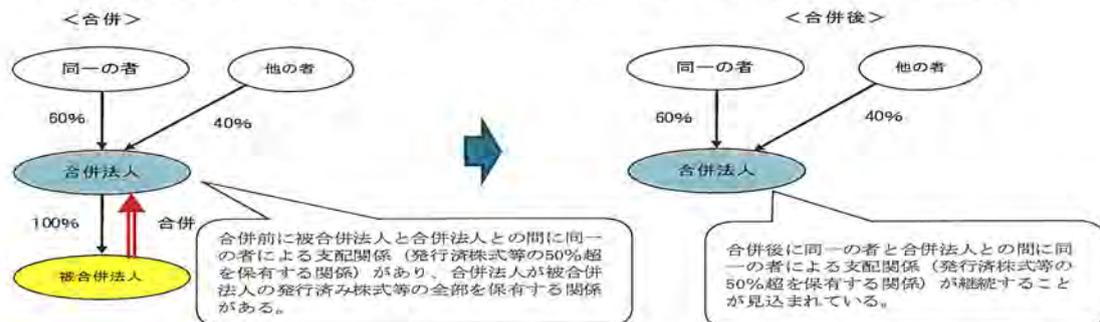
ポイント

法人が行った無対価合併が適格合併に該当するかどうかは「適格判定フロー無対価合併」にしたがって判定を行うこととなります。

その判定において、合併法人と被合併法人との間に**同一の者による支配関係**がある場合に、無対価合併で適格合併とされるものは、その合併前に次の関係があり、かつ、合併後も同一の者と合併法人との間に当該**同一の者による支配関係**が継続することが見込まれているもののうち、「従業者引継要件」及び「事業継続要件」「被合併法人と合併法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格合併としていないか。」を参照してください。）の全ての要件を満たす場合に限られます（法法2十二の八口、法令4の3③二）。

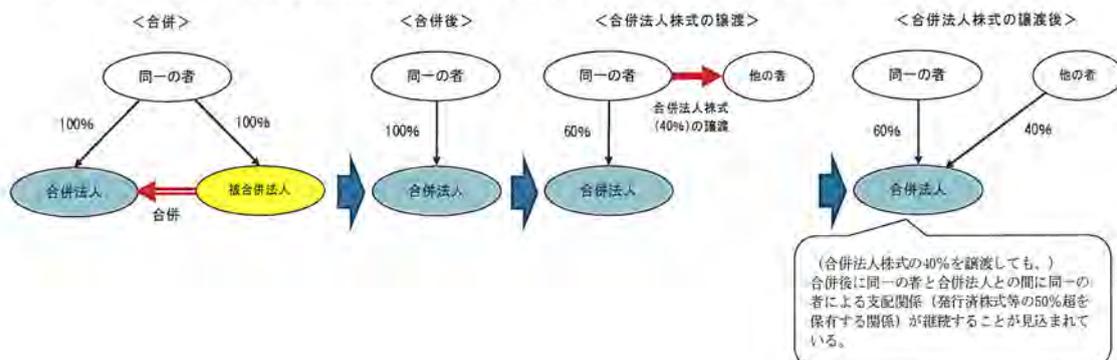
① 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

- 法人税法施行令第4条の3第3項第2号の規定による同条第2項第2号イの規定の読替え



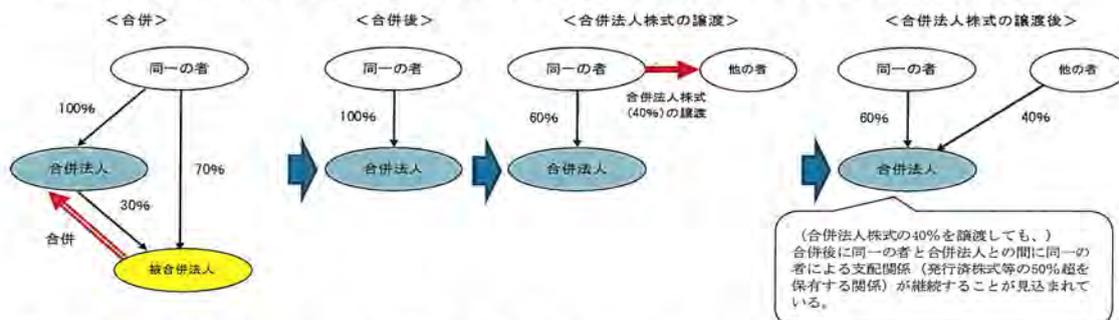
② 被合併法人及び合併法人の株主等の全てについて、保有する被合併法人株式の保有割合と合併法人株式の保有割合とが等しい場合における被合併法人と合併法人との関係(1)

- 法人税法施行令第4条の3第3項第2号の規定による同条第2項第2号ロの規定の読替え



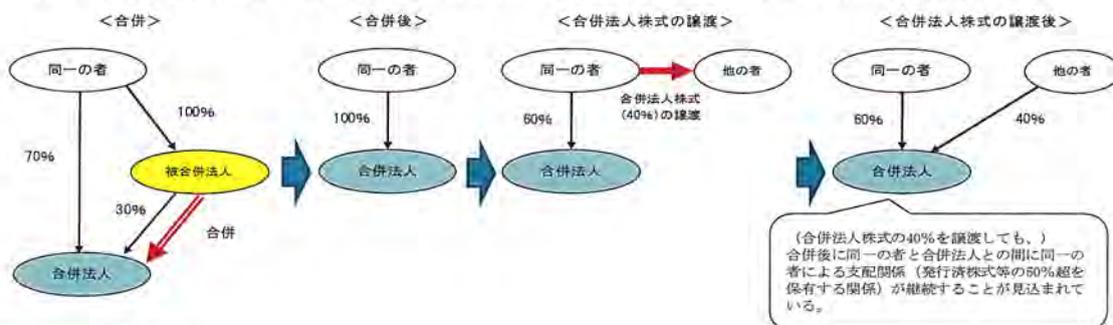
③ 被合併法人及び合併法人の株主等の全てについて、保有する被合併法人株式の保有割合と合併法人株式の保有割合とが等しい場合における被合併法人と合併法人との関係(2)

○ 法人税法施行令第4条の3第3項第2号の規定による同条第2項第2号ロの規定の読替え



④ 被合併法人及び合併法人の株主等の全てについて、保有する被合併法人株式の保有割合と合併法人株式の保有割合とが等しい場合における被合併法人と合併法人との関係(3)

○ 法人税法施行令第4条の3第3項第2号の規定による同条第2項第2号ロの規定の読替え



着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表	
組織再編成の総括	1	合併分割() 現物出資() 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分 2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関係法人					
名称及び所在地	3				
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	(組織再編成前) 株式の保有割合 株式の保有割合	(組織再編成後) % 100 %	
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業)	(事業関連性 有・無)	

上記ポイントの要件を満たすかどうかは、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは、その確認ができないため、合併を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

同一の者による支配関係・・・合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の50%超を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3③二）。

完全支配関係・・・・・・・・・・一の者が法人の発行済株式等（発行法人が保有する自己の株式等及び発行済株式から発行法人が保有する自己の株式を除いた総数のうちに従業員持ち株会とストックオプションを付与された役員又は使用人がその行使により取得した株式の数を合計した数の占める割合が5%未満の場合のその株式を除きます。）の全部を直接若しくは間接に保有する関係（「当事者間の完全支配関係」といいます。）又は一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の六、法令4の2②）。

要確認事項

合併を意思決定した際に作成した資料等から、合併時に、**同一の者による支配関係**が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

また、**同一の者による支配関係**がある無対価合併で適格合併とされるものは、合併前においてポイントの①から④までに例示した関係等が必要となりますので、発行済株式等から従業員持株会が保有する株式やストックオプションを付与された役員又は使用人がその行使により取得した株式を除いて判定していないか、間接に発行済株式等の全部を保有していることをもって適格合併としていないか確認する必要があります。

その場合に、株式を発行した法人が自己の株式を保有している時には、発行済株式等からその自己の株式を除いて全部を保有しているか確認する必要があります。

参 考

合併時に、**同一の者による支配関係**が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発事象により継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格合併とされることはありません。

(従業者引継要件)

被合併法人の従業者が、当該法人から移転した事業に従事することが見込まれないことのみをもって、非適格合併としていないか。

ポイント

法人が行った合併が適格合併に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、合併法人と被合併法人との間に 50%超 100%未満の株式保有関係がある場合の適格合併の判定の要件の一つとして、被合併法人の合併直前の**従業者**の総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が**合併法人の業務**(合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務等を含みます。)に従事していることの要件(従業者引継要件)があります(法法二十二の八口(1))。

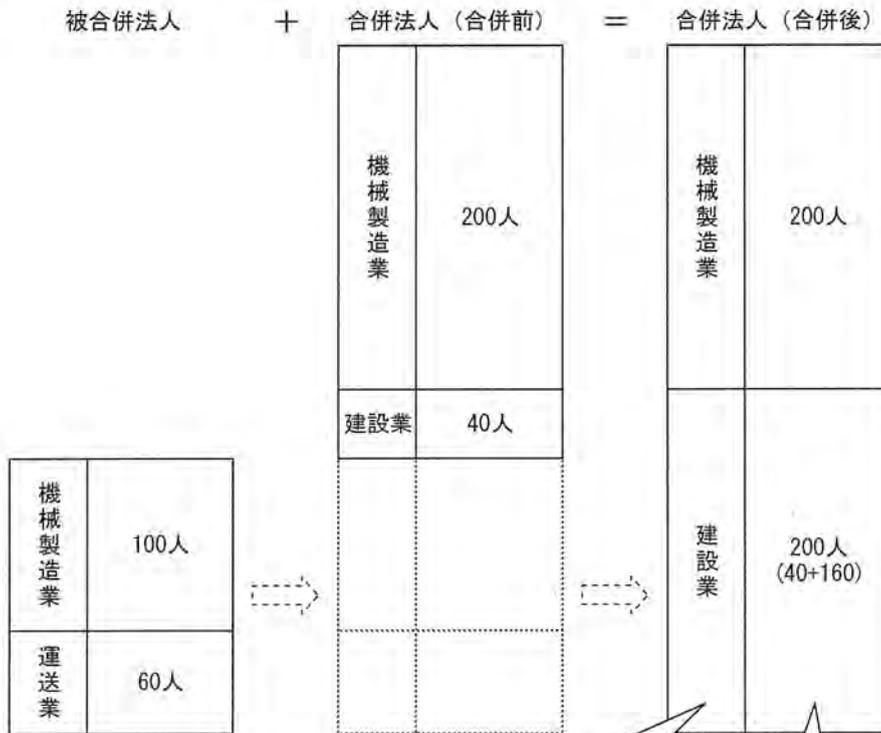
着眼点

<誤りの例>

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表
組織再編成の態様	1	合併分割() 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分 2 適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	(組織再編成前) (組織再編成後) 直接保有の株式の保有割合 60 % % 間接保有の株式の保有割合 % %	
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業者の数	6	被合併法人の合併直前の従業者の数 分割直前の分割事業に係る従業者の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の数 完全子法人の株式分配直前の従業者の数	160	合併法人・分割承継法人・ 被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業者の数 0
事業規模	7	売上金額・資本金の額又は指標 従業者の数・その他	左の指標による規模比較	

6 欄の「従業者の数」欄のうち、合併法人の業務に従事する従業者の数(0人)が被合併法人の従業者の数(160人)の80%未満となっている。

<実際の従業員の従事見込み状況>



被合併法人において機械製造業又は運送業に従事していた**従業員**が合併法人では建設業に従事したことをもって、付表「組織再編成に係る主要な明細書」の6欄の合併法人の業務に従事する**従業員**の数を0人としていないか。

被合併法人の**従業員**160名の80%以上の者が**合併法人の業務**に従事しているため、要件を満たしていることとなる。

キーワード

従業者・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で、合併の直前において被合併法人の合併前に行う事業に現に従事している者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通1-4-4）。

合併法人の業務・・・・・・・・合併法人が行う合併後の全ての業務をいいます。なお、その合併後に行われる適格合併により被合併事業（被合併法人のその合併前に行う事業のうち主要な事業）がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人の業務を含みます。また、合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務も含みます。

要確認事項

従業者引継要件を満たすかどうかの判定において、被合併法人の**従業者**が従事することが見込まれている**合併法人の業務**の範囲や種類についてまで加味していないか確認する必要があります（引き継がれる人数の割合のみで判定）。

参 考

- 1 合併法人と被合併法人との間に 50%超 100%未満の株式保有関係がある場合に適格合併となるためには、従業者引継要件を満たすほか、被合併法人の主要な事業が合併法人において引き続き行われることが見込まれていることが必要です（法法2十二の八ロ(2)）。
- 2 合併時に、被合併法人の**従業者**の総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が**合併法人の業務**に従事する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発事象により従事しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格合併とされることはありません。
- 3 合併法人と被合併法人との間に資本関係がない場合（50%以下の株式保有関係がある場合を含む。）に適格合併となるためには、「共同事業要件判定フロー」に示されているとおり、従業者引継要件を満たす必要がありますが、この場合の要件についても本取扱いと同様に判定することとなります。

II 合併編 《3 適格判定》

(共同事業要件)

資本関係のない法人間の合併であることのみをもって、非適格合併としていないか。

ポイント

資本関係のない法人間の合併であっても、適格合併に該当する場合があります。具体的には、「共同事業要件判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための合併として一定の要件（共同事業要件）を満たす場合には適格合併に該当することとなります（法法2十二の八ハ）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業 年度	法人名	付 表
組織再編成の様態	1	合併分割(現物出資)現物分配()	組織再編成の日()	適格区分	2	適格(法第2条号該当)その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3					
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	(組織再編成前) (組織再編成後)		直接保有の株式の保有割合 間接保有の株式の保有割合	
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	0%
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数		人	合併法人・分 被現物出資 人の業務 数	人
事業規模	7	指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 標 従業員の数・その他()	左の			
役員 の 状 況	8	合併法人・分割承認法人・被現物出資法人				
		役 職 名	氏			
支配株主の株式 の保有状況	9	氏 名・名 称	旧 株 数		新株継続保有 見込の有無	
			株		有・無 有・無	
		(合 計)	株		有・無	
		被合併法人等の発行済株式等の数				

株式保有割合が 50%以下の場合は、5 欄以下の記載内容の事実の確認を基に適格判定をする必要があります。

(事業関連性要件)

資本関係のない法人間の合併において、被合併法人の行う主要な事業が複数ある場合に、その主要な事業の一つが合併法人の行う事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格合併としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の合併であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための合併の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格合併に該当することとなります（法法 2 十二の八ハ）。

その合併が適格合併に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、被合併法人の**被合併事業**と合併法人の**合併事業**とが相互に関連するものであることの要件（事業関連性要件）があります（法令 4 の 3④一）。

着眼点

例えば、次の 1 の事業性要件を満たす事業について、次の 2 の関連性要件を満たす場合には、**被合併事業**と**合併事業**とは、相互に関連するものに該当するものとなります（法規 3①）。

1 事業性要件

事業性要件とは、被合併法人及び合併法人が共に実態を有する事業を行っているかどうかを判定するものであり、事業性要件を満たすためには、合併の直前においてそれぞれ次に掲げる要件の全てに該当することが必要となります（法規 3①一）。

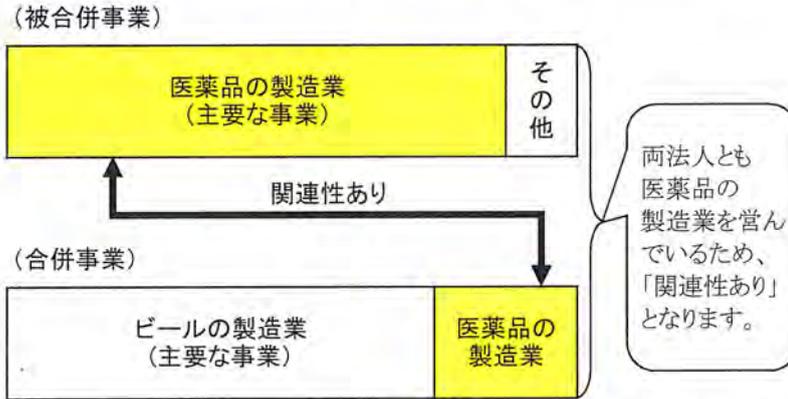
- (1) 本店所在地国に事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有し、又は賃借していること。
- (2) 従業者（役員はその法人の業務に専ら従事するものに限ります。）があること。
- (3) 自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること。



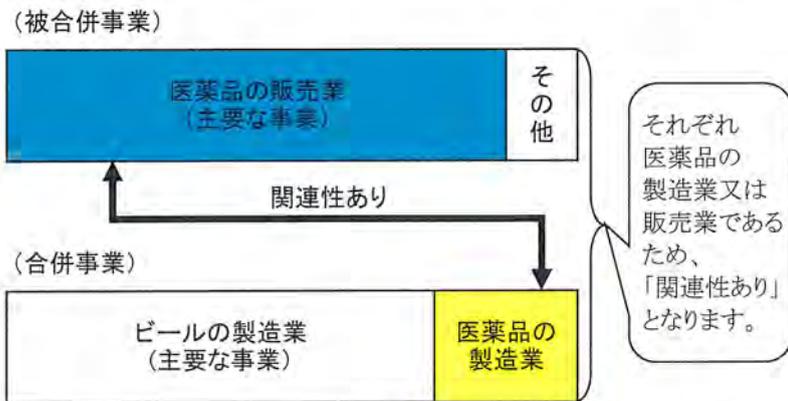
2 関連性要件

関連性要件を満たすためには、**被合併事業**と**合併事業**とが次のいずれかの場合に該当することが必要となります（法規3①二、②）。

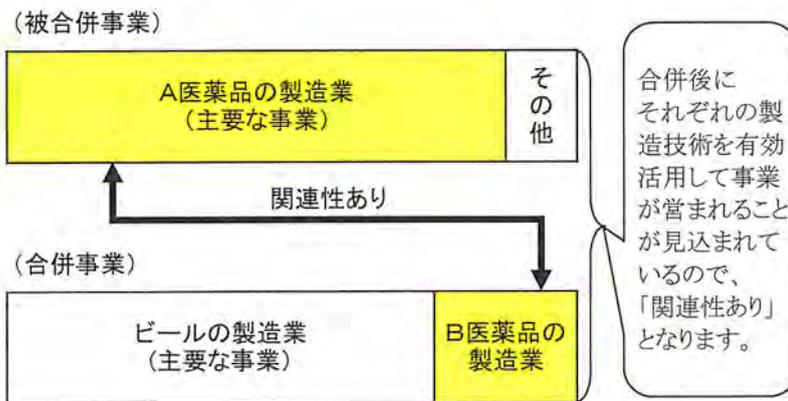
(1) 合併の直前において、両事業が同種のものである場合



(2) 合併の直前において、両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**が同一のもの又は類似するものである場合



(3) 合併の直前において、合併後に両事業が両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**を活用して行われることが見込まれている場合



※ 両者は、合併後にA医薬品の製造技術とB医薬品の製造技術とを有効活用して、より商品価値の高い医薬品を製造する計画を有する。

いずれの場合であっても、事業関連性要件の判定対象となる事業は、被合併法人については、主要な事業に限定されますが、合併法人についてはこれに限りません。

キーワード

被合併事業・・・被合併法人の合併前に行う主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3④一）。

※ 主要な事業の全てが**合併事業**に関連している必要はありません。

合併事業・・・合併法人の合併前に行う事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3④一）。

※ **被合併事業**のように主要な事業には限られていません。

自己の計算・・・合併後においても、判定の対象となった事業について、合併法人が自ら商品販売等によって収益を獲得することが見込まれる状態にあることをいいます。

なお、事業性要件の一つである「自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること」には、他人の名義をもって、かつ、**自己の計算**においてする行為、例えば、代理店として他の法人の名義を掲げているものの当該他の法人からは独立して自ら収益を獲得している法人の行為についても含まれることとなります。

経営資源・・・①事業の用に供される設備、②事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、③事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式、④その他これらに準ずるものをいいます（法規3①二ロ）。

要確認事項

被合併法人において2以上の事業を行っている場合の主要な事業の判定は、それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況、従業者の数、固定資産の状況等を総合的に勘案して行うこととなります（法基通1-4-5）。

(事業規模要件)

共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格合併としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の合併であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための合併の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格合併に該当することとなります（法法二十二の八ハ）。

その合併が適格合併に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業のそれぞれの売上金額、従業者の数若しくはこれらに準ずるものの規模の割合が、おおむね5倍を超えないことの要件（事業規模要件）があります（法令4の3④二）。

なお、事業規模要件を満たさなくても、特定役員引継要件を満たしていれば、適格合併に該当する場合があります。

着眼点

<事業規模の比較状況の例>

項目	被合併法人の 被合併事業	合併法人の 合併事業	5倍判定
売上金額	20億円	80億円	○
従業者数	60人	400人	×
資本金	2億円	30億円	×

規模の割合がいずれか一つでもおおむね5倍を超えていなければ、事業規模要件を満たしていることとなります。

この例の場合、従業者の数及び資本金はそれぞれ5倍を超えています。が、売上金額が5倍を超えていないため、要件を満たしていることとなります（法基通1-4-6（注））

キーワード

被合併事業・・・・・・・・・・被合併法人が合併前に行っていた主要な事業のうちいずれかの事業をいいます（法令4の3④一）。

合併事業・・・・・・・・・・合併法人の合併前に行う事業のうちいずれかの事業をいい、事業の範囲が限定されていません（法令4の3④一）。

※ 売上金額の比較の場面では、**被合併事業**と関連する事業に限られます（法令4の3④二）。

従業者・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で、合併の直前において被合併法人又は合併法人の合併前に行う事業に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通1-4-4）。

これらに準ずるものの規模・・・・例えば、金融機関における預金量等、客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標をいいます（法基通1-4-6）。

要確認事項

規模の比較において、資本金の額の比較は決算書で確認できますが、売上金額又は**従業者**の数の比較は事業別の指標により事業別に確認を行うこととなります。

(特定役員引継要件)

被合併法人の会社法上の役員が合併法人の役員になっていないことのみをもって、非適格合併としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の合併であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための合併の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格合併に該当することとなります（法法二十二の八ハ）。

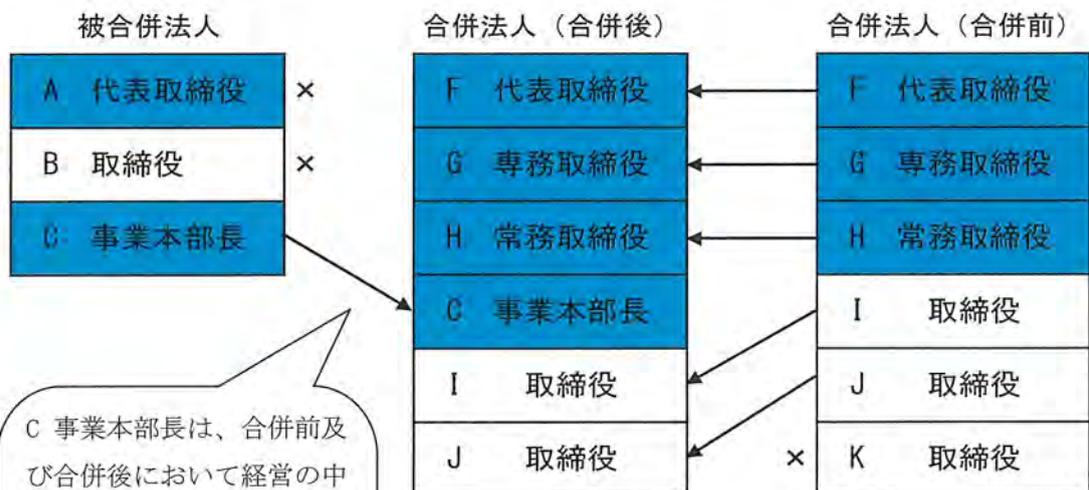
その合併が適格合併に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、合併前の被合併法人の**特定役員**のいずれかと合併法人の**特定役員**のいずれかが合併後の合併法人においても**特定役員**となることが見込まれていることの要件（特定役員引継要件）があります（法令4の3④二）。

なお、特定役員引継要件を満たさなくても、事業規模要件を満たしていれば、適格合併に該当する場合があります。

着眼点

<特定役員引継状況>



C 事業本部長は、合併前及び合併後において経営の中枢に参画する（ことが見込まれる）者（みなし役員）であるにもかかわらず、会社法上の役員でないことをもって、非適格合併としていないか。

※ 網掛けは、それぞれの法人において経営の中枢に参画する（ことが見込まれる）者

※ 「×」は、合併に際して退任することが見込まれている者

キーワード

特定役員 社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3④二）。

これらに準ずる者 . . . 役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通1-4-7）。

要確認事項

被合併法人において法人の経営の中枢に参画している者が合併後の合併法人においても経営の中枢に参画することが見込まれていれば、たとえその者が会社法上の役員でなくても、社長等に準ずる者として**特定役員**に該当するため、肩書きに捉われず、経営の中枢に参画しているかどうかを確認する必要があります。

参考

いわゆる CEO（最高経営責任者）や COO（最高執行責任者）と称される者で経営の中枢に参画している者は、会社法上の役員でなくても、**特定役員**に該当することとなります。

(事業継続要件)

合併時において、被合併法人の被合併事業が合併法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格合併としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の合併であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための合併の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格合併に該当することとなります（法法二十二の八ハ）。

その合併が適格合併に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、被合併法人の**被合併事業**（合併法人の**合併事業**に関連する事業に限ります。）が合併後の合併法人（合併法人との間に完全支配関係がある法人等を含みます。）において引き続き行われることが見込まれていることの要件（事業継続要件）があります（法令4の3④四）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表
組織再編成の態様	1	合併分割() 現物分配()	組織再編成の日 (. .)	適格区分 2 適格法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	直接保有の株式の保有割合 間接保有の株式の	(組織再編成前) (組織再編成後) % % 0 %
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無) (事業関連性 有		・無) (事業関連性 有・無)
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割前各号の数の		人

共同で事業を行うための合併の場合、一定の要件を満たせば、適格合併に該当しますが、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけではその確認ができないため、合併を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

被合併事業・・・・・・・・・・被合併法人が合併前に行っていた主要な事業のうち
のいずれかの事業をいいます（法令4の3④一、四）。

※ この事業継続要件の場合の**被合併事業**は、**合併事業**と
関連する事業に限られます。

合併事業・・・・・・・・・・合併法人の合併前に行う事業のうち
のいずれかの事業をいいます（法令4の3④一）。

※ **被合併事業**のように主要な事業には限られていません。

要確認事項

合併時に、被合併法人の**被合併事業**が合併後の合併法人において引き続き行われる
ことが見込まれているかどうかは、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」や合併
契約書では確認できないことから、合併を意思決定した際に作成した資料等で確認する
必要があります。

参 考

合併時に、**被合併事業**が合併法人において、引き続き行われる見込みがあれば、その
後の状況変化等の後発事象により**被合併事業**が行われなかった場合であっても、
そのことのみをもって非適格合併とされることはありません。

(株式継続保有要件)

合併時において、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格合併としていないか。

ポイント

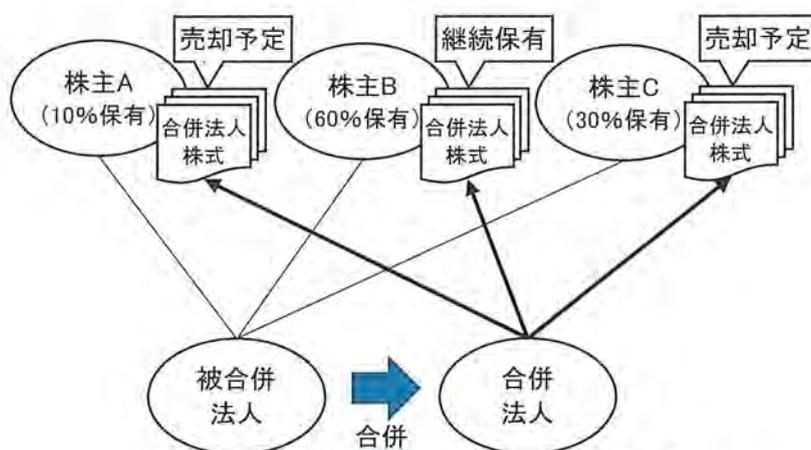
株式保有割合が 50%以下である法人間の合併であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための合併の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格合併に該当することとなります（法法二十二の八ハ）。

その合併が適格合併に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、当該合併の直前に被合併法人に他の者による支配関係がある場合、支配株主（合併直前に他の者による被合併法人の支配関係がある場合の当該他の者及び当該他の者による支配関係があるものをいいます。）に交付される合併法人株式又は合併親法人株式の全部が支配株主により継続して保有することが見込まれていることの要件（株式継続保有要件）があります（法令4の3④五）。

着眼点

<合併法人株式の交付を受けた被合併法人株主の状況>



支配株主である株主Bが、交付される合併法人株式の全部を継続して保有する見込みのため、要件を満たすこととなります。なお、株主A及び株主Cは支配株主ではないため、売却する見込みであっても、要件に影響はありません。一方、株主Bが、交付される合併法人株式を1株でも売却する見込みの場合には、この要件を満たさないこととなります。

要確認事項

合併を意思決定した際に作成した資料等から、合併時に、被合併法人の支配株主が交付を受ける株式等の全部を、合併後においても引き続き保有することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参 考

合併時に、合併法人株式等の全部を継続して保有する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により継続保有しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格合併とされることはありません。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の最後事業年度に圧縮記帳に係る特別勘定が計上されていないか。

ポイント

非適格合併に係る被合併法人の**最後事業年度**終了の時に有する圧縮記帳に係る特別勘定の金額は、当該被合併法人の最後事業年度の益金の額に算入されることとなります(法43②、48②、措法64の2⑫、65の8⑫)。

一方、適格合併の場合は、圧縮記帳に係る特別勘定は合併法人に引き継がれることとなります(法43⑧、48⑧、措法64の2④、65の8④)。

着眼点

＜被合併法人の最後事業年度の申告書＞

移転補償金のうち対価補償金に相当する部分の額	8	特別勘定	特別勘定に経理した金額	29	業年度又は連結事業年度分
取得した補償金等の額 (5) + (6) + (7) + (8)	9		繰入限度額の計算 繰入限度額	30 (21) - (26)	
保留地の対価の額	10		繰入限度超過額	31 (30) × (23)	
交換取得資産の価額	11		繰入限度超過額	32 (29) - (31)	
支出した譲渡経費	15 (14) × (9) + (10)	繰入限度超過額	33 (29) - (32)		
譲渡経費に充てる交付を受けた差引譲渡経費 (12) - (13)		繰入限度超過額	34 うち前期末までに算入された金額		
補償金等又は保留対価に係る譲渡経費の額 (9) + (10) + (11)		繰入限度超過額	35 当期中に繰入すべき金額		
交換取得資産に係る譲渡経費の額 (14) - (15)	16	合併計算	36 期末特別勘定残額 (33) - (34) - (35)		

非適格合併を行ったことにより取り崩すこととなる特別勘定の金額が計上されていないか。

キーワード

最後事業年度・・・被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます(法62②)。

要確認事項

非適格合併の場合、被合併法人の特別勘定が取り崩されているかどうかを確認する必要があります。また、適格合併の場合には、合併法人に特別勘定の金額が引き継がれているかどうか確認する必要があります。

(グループ法人間の譲渡損益の繰延べ)

完全支配関係がある法人間の合併であるにもかかわらず、非適格合併であることのみをもって譲渡損益調整資産に係る譲渡損益を計上していないか。

ポイント

内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）がその有する譲渡損益調整資産を完全支配関係がある他の内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）に譲渡した場合には、当該内国法人は、譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（以下「譲渡損益調整額」といいます。）を繰り延べることとなります（法法61の13①）。

譲渡損益調整額の繰延べは、完全支配関係がある法人間で行った適格合併に該当しない合併（以下「非適格合併」といいます。）により生じた被合併法人の譲渡損益調整額であっても対象となります（法法61の13①、62②）。

しかしながら、合併の場合には被合併法人が消滅してしまうことから、譲渡損益調整額の計上方法は特殊な処理を行うこととなります。

具体的には、非適格合併に係る被合併法人が譲渡損益調整額を繰り延べた場合には、その譲渡損益調整額のうち譲渡利益額に相当する金額はその非適格合併に係る合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入しないものとし、譲渡損失額に相当する金額はその合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入することとなります（法法61の13⑦）。

つまり、完全支配関係がある法人間で非適格合併が行われた場合には、譲渡損益調整資産については、被合併法人で譲渡損益を計上せず帳簿価額で移転することとなります。

なお、合併法人においては、譲渡損益調整資産の取得価額に算入しない金額（譲渡利益額に相当する金額）から譲渡損益調整資産の取得価額に算入する金額（譲渡損失額に相当する金額）を減算した金額は、合併法人の利益積立金額の減算項目となります（法令9①一フ）。

Ⅱ 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：被合併法人編》

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	被合併法人
組織再編成の態様	1	合併・分割・出資・現物分配	組織再編成の目的	適格区分 2 適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4	令第4条の3第 項第 号		
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無) (事業関連性)		
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数		被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業員の数
事業規模	7	額 売上金額・資本金の額又は出資金の額 額 従業員の数・その他		左の指標による規模の比較

完全支配関係がある法人間の合併であるにもかかわらず、非適格合併というだけで譲渡損益調整資産の譲渡損益を計上していないか。

キーワード

譲渡損益調整資産・・・固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で売買目的有価証券、譲受法人において売買目的有価証券とされる有価証券及び譲渡直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産以外のものをいいます（法法61の13①、法令122の14①）。

要確認事項

被合併法人において完全支配関係がある法人間の合併であるにもかかわらず、非適格合併というだけで、譲渡損益調整額を計上していないか確認する必要があります。
また、合併法人において譲渡損益調整額を、**譲渡損益調整資産**の取得価額に算入しないものとしているか、又は算入するものとしているか確認する必要があります。

参考

譲渡損益調整資産の譲渡を行った法人が譲渡を受けた法人との間に完全支配関係を有しなくなった場合には、譲渡損益調整額の戻れを行う必要があります(法法61の13③)が、被合併法人が非適格合併を行ったことにより譲渡損益調整額を繰り延べた場合には、譲渡損益調整額の戻れを行う必要はありません(法法61の13③)。

(資本金等の額①)

非適格合併に係る被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、合併法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか。

ポイント

非適格合併に係る被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合には、その調査により増加又は減少した資産又は負債の額に相当する資本金等の額が増加又は減少します（法令 8①五）。

・ 当初受入仕訳

{ 資産 100 / 負債 80
資本金等の額 20 }

・ 調査により資産 30 が増加したことによる修正仕訳

{ 資産 30 / 資本金等の額 30 }

・ 調査後の正当受入仕訳

{ 資産 130 / 負債 80
資本金等の額 50 }

着眼点

更正内容：×2年3月期 減価償却超過額 30,000,000円

更正通知書の到達日：×3年6月28日

×3年3月期申告書提出日：×3年6月30日

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	×2 ×3	4 3	1 31	法人名	(被合併法人) 株〇〇	別表五(-)
I 利益積立金額の計算に関する明細書								
御注意	区分	期首現在利益積立金額	当期の増減			差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③	円	円
			減	増	増			
2	1	①	②	③	④	円	円	円
	利益準備金 1							
	積立金 2							
	減価償却超過額 3	30,000,000						30,000,000

被合併法人の×3年3月期の申告直前に前期（×2年3月期）分の更正処分が行われた場合などは、調査による税務上の否認金の額（減価償却超過額）30,000,000円が別表五（一）において適正に受け入れられているか。

合併法人において、適正に引き継がれるとともに、資本金等の額の増加額として処理されているか。

要確認事項

合併法人の資本金等の額の計算に当たっては、被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、合併法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか確認する必要があります。

参 考

合併法人の資本金等の額の計算に誤りがある場合、寄附金の損金算入限度額の計算等に影響を及ぼすこととなりますので、注意が必要です。

(資本金等の額②)

無対価適格合併が行われ、合併法人が抱合株式を保有していた場合、その抱合株式に係る資本金等の額の調整が適正に行われているか。

ポイント

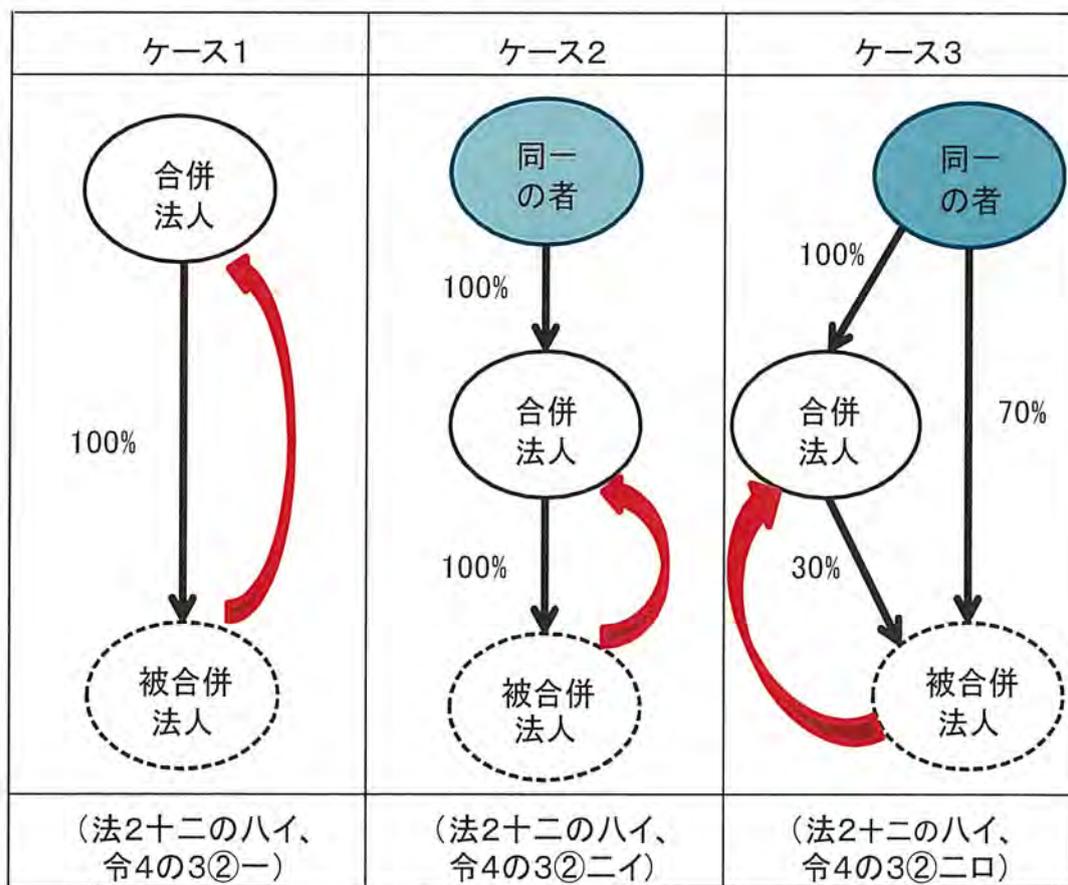
無対価適格合併が行われ、合併法人が抱合株式を保有していた場合、増加又は減少する資本金等の額は、次のように計算する必要があります（法令8①五ハ）。

被合併法人の適格合併の日の
前日の属する事業年度終了の
時における資本金等の額

— 当該抱合株式の
当該適格合併の
直前の帳簿価額

= 増加又は減
少する資本
金等の額

無対価合併で合併法人が抱合株式を保有し適格合併に該当するための合併前の関係は次の関係がある場合となります。



Ⅱ 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

着眼点

⑬

雑益、雑損失等の内訳書

科 目	取引の内容	相手先	所在地(住所)	金 額
				百 千 円

雑 損 失 等	特別損失	被合併法人株式消却損	被合併法人			30 000 000

被合併法人株式の消却損を計上し、損金の額に算入していないか。

所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総	法人名	
		留 保	社 外 流 出
		②	③
当期利益又は当期欠損の額	1	円	円
損金経理をした法人税及び地方 法人税(附帯税を除く)	2		配当 その他
損金経理をした道府県民税及び市町村民税	3		
加 損金経理をした納税充当金	4		
損金経理をした附帯税(利子税を除く)、 加算金、延滞金(延納分を除く)及び過怠税	5		その他
減価償却の償却超過額	6		
役員給与の損金不算入額	7		その他
交際費等の損金不算入額	8		その他
算	9		
	10		
小 計	11		

御注意 「47」の①欄の金額は、「②」欄の金額に

別表四 平三十一・四・一以後終了事業年

【前提】

上記ポイントのケース1で被合併法人の資産が200,000,000円、負債が140,000,000円、資本金等の額が60,000,000円で合併法人が有する被合併法人の株式の帳簿価額が90,000,000円であった場合

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

【合併法人の会計処理】

{	資産	200,000,000	/	負債	140,000,000	}
	被合併法人株式	30,000,000		被合併法人株式	90,000,000	
	消却損					

【合併法人の税務処理】

{	資産	200,000,000	/	負債	140,000,000	}
	資本金等の額	30,000,000		被合併法人株式	90,000,000	

【正当処理】

所得の金額の計算に関する明細書

区分	総額 ①	処 理		社 外 流 出 ③
		留 保 ②	配 当 ④	
当期利益又は当期欠損の額	円	円	円	円
損金経理をした法人税及び地方 法人税(附帯税を除く)			その他	
損金経理をした道府県民税及び市町村民税				
加 損金経理をした納税充当金				
損金経理をした附帯税(利子税を除く)、 加算金、延滞金(延滞分を除く)及び過意税			その他	
減価償却の償却超過額				
役員給与の損金不算入額			その他	
交際費等の損金不算入額			その他	
被合併法人株式消却損	30,000,000	30,000,000		
小 計				

別表四 平三十一・四・一以後終了事業年

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

I 利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首現在 利益積立金額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③
		減 ②	増 ③	
利益準備金	円	円	円	円
積立金				
自己株式(消却損)		30,000,000	30,000,000	0
資本金等の額			30,000,000	30,000,000

別表五 (-) 平三十一・四・一以後終

II 資本金等の額の計算に関する

区 分	期首現在 資本金等の額 ①	増 減	期末現在 資本金等の額 ②
資本金又は出資金	円	円	円
資本準備金			
利益積立金額		30,000,000	△30,000,000
		60,000,000	0
差引合計額			

資本積立金額の調整計算は適正に行われているか。

被合併法人の
資本金等の額

抱合株式の帳
簿価額

なお、合併法人は当該適格合併により被合併法人の株式を有しないこととなりますが、合併法人においては、被合併法人株式の譲渡損益は計上されないこととなります（法法 61 の 2②）。

キーワード

抱合株式・・・合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は被合併法人が合併の直前に有していた他の被合併法人の株式をいいます（法法 24②）。

要確認事項

寄附金の損金算入限度額の計算等に影響を及ぼしますので、合併法人の合併仕訳や損益計算書等を確認し、資本金等の額の調整計算が適正か確認する必要があります。

適用関係

ポイントのケース 4 は、平成 30 年度税制改正において、対価の交付が省略されたと認められる適格となり得る類型として追加されたものですので、当該内容については、平成 30 年 4 月 1 日以後に合併が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税について適用されます（平成 30 年改正法附則 20、平成 30 年改正令附則 3）。

(抱合株式)

合併法人が有する抱合株式の帳簿価額を消却損として損金の額に算入していないか。

ポイント

合併により合併法人が抱合株式を有する場合には、当該抱合株式は合併により消滅し、自己の株式（合併法人株式）が交付されることとなることから、当該自己の株式の取得の対価の額に相当する金額を資本金等の額から減算することとなります（法令 8①五）。

この場合の取得の対価の額は、合併法人が有している被合併法人の株式の当該合併の直前の帳簿価額に相当する金額となります（法法 61 の 2③）。

着眼点

雑益、雑損失等の内訳書

科 目	取引の内容	相 手 先	所 在 地 (住所)	金 額		
				百 円	千 円	円

雑 損 失 等	特別損失	乙株式消却損	乙株式会社		30	000	000

被合併法人株式の消却損を計上し、損金の額に算入していないか。

キーワード

抱合株式・・・合併法人が合併直前に有していた被合併法人の株式又は被合併法人が当該合併の直前に有していた他の被合併法人の株式をいいます（法法 24②）。

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

要確認事項

合併に伴い、被合併法人が消滅することから、合併法人が合併の時に有している**抱合株式**について、会計上「株式消却損」としていた場合には、税務上は資本等取引として当該「株式消却損」が別表四において所得金額に加算されるとともに別表五(一)の「I 利益積立金額の計算に関する明細書」、「II 資本金等の額の計算に関する明細書」において資本金等の額を減少させる申告調整が行われているか確認する必要があります。

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	合併法人
御注意 「47」の「①」欄の金額は、「②」欄の金額に「③」欄の本	区 分	総 額	留 保	社 外 流 出
		①	②	③
	当期利益又は当期欠損の額	円	円	円
	損金経理をした法人税及び地方 法人税(附帯税を除く。)			配当 その他
	損金経理をした道府県民税及び市町村民税			
	加 損金経理をした納税充当金			
	損金経理をした附帯税(利子税を除く。)、 加算金、延滞金(延納分を除く。)			その他
	減価償却の償却超過額			
	役員給与の損金不算入額			その他
	交際費等の損金不算入額			その他
	株式消却損否認	30,000,000	30,000,000	
	小 計			
	減価償却超過額の当期認容額			
	納税充当金から支出した事業税等の金額			
受取配当等の益金不算入額 (別表八(一)「13」又は「26」)			※	

別表四 平三十一・四・一以後終了事業年度分

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	合併法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
御注意 2 1 発行済株式又は 引当金 の表は、通	区 分	期首現在 利益積立金額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利益積立金額
		①	減 ②	増 ③	①-②+③ ④
利益準備金	1	円	円	円	円
積立金	2				
株式消却損否認(自己株式)	3		30,000,000	30,000,000	
資本金等の額	4			30,000,000	30,000,000

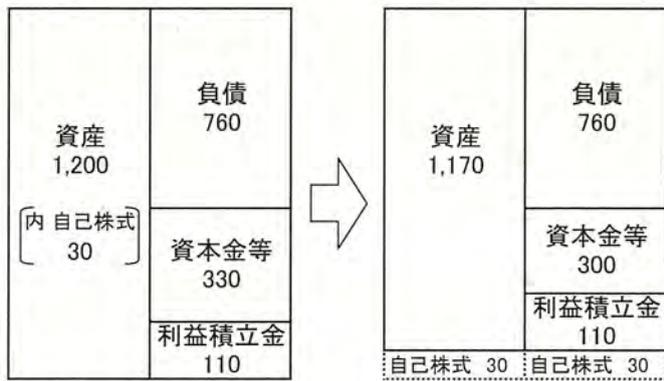
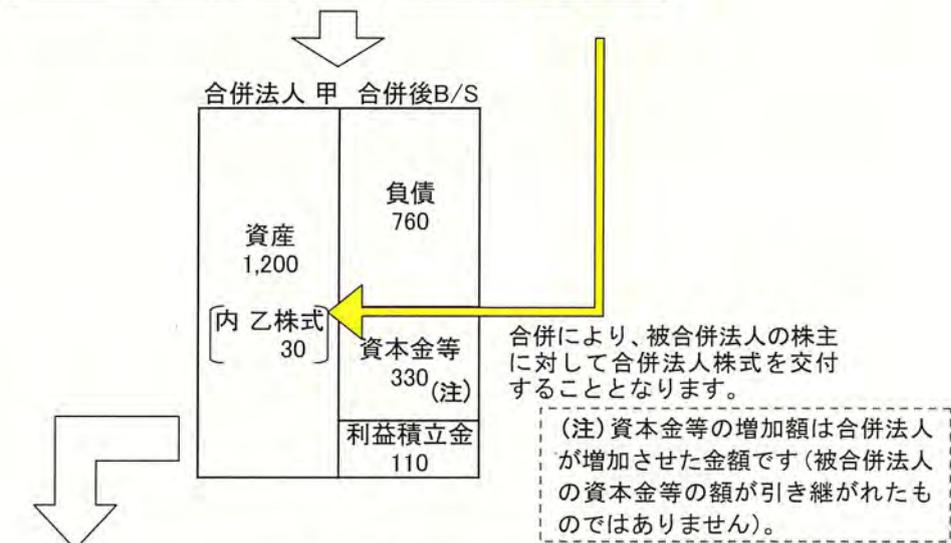
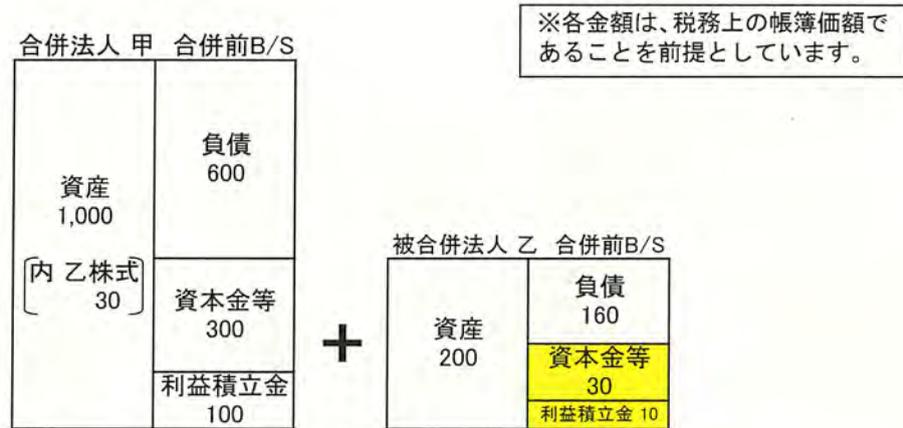
別表五(一) 平三十一・四・一以後終

II 資本金等の額の計算に関する明細書		期首現在 資本金等の額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 資本金等の額
区 分		①	減 ②	増 ③	①-②+③ ④
資本金又は出資金	32	円	円	円	円
資本準備金	33				
利益積立金額(自己株式)	34		30,000,000		△30,000,000
	35				
差引合計額	36				

参 考

合併法人の有する**抱合株式**が合併により自己株式となる仕組みは次のとおりです。

(完全支配関係を有する適格合併の場合)



合併法人は、被合併法人の株主であるため、結果として自己に対して合併法人株式を交付することになり、自己株式を取得することとなります。

自己株式の帳簿価額は、資本金等の額の減少として処理することとなります。

(利益積立金額①)

非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の利益積立金額が合併法人の利益積立金額として引き継がれていないか。

ポイント

合併法人の利益積立金額は、適格合併の場合、次の算式により増加する利益積立金額が計算されますが(法令9①二)、非適格合併の場合、利益積立金額は引き継がれません。

$$\begin{array}{l}
 \text{被合併法人の} \\
 \text{適格合併の日の} \\
 \text{前日の属する} \\
 \text{事業年度終了の} \\
 \text{時の資産の帳簿} \\
 \text{価額}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{被合併法人の} \\
 \text{適格合併の日の} \\
 \text{前日の属する} \\
 \text{事業年度終了の} \\
 \text{時の負債の帳簿} \\
 \text{価額}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{法令8①五} \\
 \text{に掲げる} \\
 \text{金額}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{法令8①五} \\
 \text{に規定する} \\
 \text{増加資本} \\
 \text{金額等}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{法令8①五} \\
 \text{に規定する} \\
 \text{抱合株式の} \\
 \text{当該適格合} \\
 \text{併の直前の} \\
 \text{帳簿価額}
 \end{array}$$

なお、非適格合併の場合は、合併により移転を受けた資産及び負債の純資産価額から当該合併による増加資本金額等と抱合株式の当該合併の直前の帳簿価額とを合計した金額を減算した金額が資本金等の額の増加額となります(法令8①五)。

着眼点

<合併法人から提出された誤った申告書の例>

I 期利益		①	②	③	④
2	1 利益準備金	25,000,000 円		※ 10,000,000 円	35,000,000 円
	2 別途積立金	10,000,000		※ 5,000,000	15,000,000
	3 減価却超過額	4,000,000		※ 7,000,000	11,000,000
	4 有価証券評価損			※ 3,000,000	3,000,000
II 資本金等の額の計算に関する明細書					
区分	期首現在 資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在 資本金等の額 ①-②+③ ④	
		減 ②	増 ③		
32 資本金又は出資金	500,000,000 円		※ 100,000,000 円	600,000,000 円	
33 資本準備金	100,000,000		※ 25,000,000	125,000,000	
34					
35					
36 差引合計額	600,000,000		※ 125,000,000	725,000,000	

非適格合併で利益積立金額が増加しないにもかかわらず、「※」のついた金額が「当期の増減」の「増」③欄に記載され、別表四及び別表五(一)の検算が不一致となっていないか。

（となりますので御注意ください。）

キーワード

資産及び負債の純資産価額・・・非適格合併のうち無対価合併で被合併法人と合併法人の株主構成が等しい（法令 4 の 3②二ロに掲げる関係がある）合併以外の合併の場合には、当該合併に係る被合併法人の株主等に交付した株式、金銭並びに当該株式及び金銭以外の資産並びに抱合株式に交付されたものとみなされる資産の価額の合計額をいいます（法令 8①五イ）。

増加資本金額等・・・合併により増加した資本金の額又は出資金の額並びに合併により被合併法人の株主等に交付した金銭並びに当該金銭及び合併法人の株式以外の資産の価額の合計額をいいます（法令 8①五）。

抱合株式・・・合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は被合併法人が合併の直前に有していた他の被合併法人の株式をいいます（法法 24②）。

要確認事項

非適格合併の場合、合併法人に利益積立金額が引き継がれることはありませんので、移転を受けた資産及び負債の純資産価額が資本金等の額の増加額として処理されているか確認する必要があります。

参考

非適格合併であるにもかかわらず、「着眼点」に示したような適格合併を前提とした申告書が提出された場合、増加させるべき資本金等の額が利益積立金額の増加額として処理され、資本金等の額が過少となっている可能性があります。この場合、寄附金の損金算入限度額の計算等に影響を及ぼすこととなりますので、注意が必要です。

(利益積立金額②)

適格合併に係る被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、合併法人において利益積立金額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時の利益積立金額は、合併法人に引き継がれることとなりますので（法令 9①二）、当該被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明し、被合併法人の最後事業年度の利益積立金額が増加又は減少した場合には、その増加又は減少した利益積立金額は合併法人に引き継がれることとなります。

着眼点

<合併後に被合併法人に対する調査があった場合の例>

- ・ ×1年4月1日 適格合併（合併法人A、被合併法人B）
- ・ 合併後に税務調査が行われ、次の事項を内容とする修正申告書が×2年9月に提出された。

×2年3月期・・・合併法人A 売上計上もれ 200
 ×1年3月期・・・被合併法人B 償却限度超過額 100

【合併法人Aの修正申告書】			×2年3月期	合併法人	別表五(一)
区分	期首現在利益積立金額	当期中の減	当期中の増	差引翌期首現在利益積立金額	
	①	②	③	④	
利益準備金	1	×××			
積立金	2				
〇〇〇〇	3	×××			
〇〇〇	4		××	××	
合併受入額	5		* ×××	×××	
	6				
売掛金(合併法人分)	11		200	200	
償却限度超過額 (被合併法人分)	12		* 100	80	

調査による税務上の否認金の額（被合併法人分）に相当する金額が引き継がれているか。

要確認事項

適格合併後に調査が行われた場合、被合併法人の最後事業年度以前の各事業年度の修正（更正）内容を確認し、調査による税務上の否認金の額に相当する金額が、合併法人の利益積立金額として適正に引き継がれているか確認する必要があります。

参 考

受入処理されているものが正しく申告調整されているのか確認が必要です（前頁の修正申告書において被合併法人から引き継ぐべき償却限度超過額 100 の記載がない場合には、合併法人において当該超過額の認容額 20 が減算もれとなってしまうため、注意が必要です。）（法基通 12 の 2-1-1）。

(欠損金額①)

適格合併に係る合併法人が被合併法人から引継ぎを受けた未処理欠損金額の帰属事業年度は適正か。

ポイント

- 1 適格合併が行われた場合、原則として被合併法人の**前 10 年内事業年度**(適格合併の日前 10 年以内に開始した各事業年度)の**未処理欠損金額**は、合併法人において生じた欠損金額とみなされることにより合併法人に引き継がれます(法法 57②)。
 なお、平成 30 年 3 月 31 日までに開始する事業年度については適格合併の日前 9 年以内に開始した事業年度に係るものに限られます(平 27 改正法附則 27①)。
- 2 被合併法人の**未処理欠損金額**については、被合併法人の**未処理欠損金額**の生じた**前 10 年内事業年度**開始の日の属する合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなされます。ただし、被合併法人の事業年度開始の日が合併法人の**合併等事業年度**開始の日以後である場合は、合併事業年度の**前事業年度**において生じた欠損金額とみなされます(法法 57②)。
- 3 適格合併が行われた場合であっても、被合併法人の**未処理欠損金額**が引き継がれないことがあります。

合併法人	23/3期	24/3期	25/3期	26/3期	27/3期	28/3期	29/3期	30/3期	31/3期	2/3期
被合併法人	23/9期	24/9期	25/9期	26/9期	27/9期	28/9期	29/9期	30/9期	1/9期	2/2期
未処理欠損金額	100	200	300	400	150	250	350	450	500	50

引継不可 (23/3期)

R2/3/1合併 (2/3期)

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

着眼点

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書

事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	合併法人
適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額			
被合併法人等の平成23年3月1日以前に開始した事業年度分の未処理欠損金額を誤って引き継いでいないか。		被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額 等の別：適格合併・残余財産の確定等の日：2・3・1 人等の名称：被合併法人	調整後の控除未済欠損金額 (1) + (2)
事業年度	区分	被合併法人等の未処理欠損金額 最終の事業年度の別表七(一)「5」又は(4)、(7)若しくは別表七(一)付表三「5」	
	1	2	3
23・4・1 24・3・31	青色欠損金	200円	200円
24・4・1 25・3・31	青色欠損金	300	300
25・4・1 26・3・31	青色欠損金	400	400
26・4・1 27・3・31	青色欠損金	150	150
27・4・1 28・3・31	青色欠損金	250	250
28・4・1 29・3・31	青色欠損金	350	350
29・4・1 30・3・31	青色欠損金	450	450
30・4・1 31・3・31	青色欠損金	500	550
計	計	2,650	2,650

別表七(一)付表一 平三十一・四・一以後終了事業年度分

適格合併に係る合併法人が被合併法人から引継ぎを受けた未処理欠損金額の帰属事業年度は適正か。

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書

事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	合併法人
控除前所得金額 (別表四「9」の①) - (別表七(二)「9」又は「12」)			
1		所得金額控除限度額 (1) × $\frac{50 \text{ 又は } 100}{100}$	
事業年度	区分	控除未済欠損金額	当期控除額 (当該事業年度の(3)と(2) - 当該事業年度前の(4)の合計額)のうち少ない金額
		3	4
		円	円
23・4・1 24・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	200	
24・4・1 25・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	300	
25・4・1 26・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	400	
26・4・1 27・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	150	
27・4・1 28・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	250	
28・4・1 29・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	350	
29・4・1 30・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	450	
30・4・1 31・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	550	
計	計	2,650	

別表七(一)付表一の「調整後の控除未済欠損金額」が移記されているか。

別表七(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

キーワード

前 10 年内事業年度 被合併法人の適格合併の日前 10 年以内に開始した各事業年度をいいます(法法 57②)。

未処理欠損金額 被合併法人の前 10 年内事業年度において生じた欠損金額(損金の額に算入された欠損金等を除きます。)をいいます(法法 57②)。

合併等事業年度 内国法人の適格合併の日の属する事業年度又は残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度をいいます(法法 57②)。

(欠損金額②)

非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の未処理欠損金額を引き継いでいないか。

ポイント

被合併法人の未処理欠損金額が合併法人において生じた欠損金額とみなされることにより引き継がれるのは適格合併が行われた場合に限定されています(法法57②)。

一方、非適格合併の場合には、被合併法人の未処理欠損金額は合併法人において生じた欠損金額とはみなされないため、合併法人に引き継ぐことはできません。

着眼点

<誤りの例>

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書			事業年度 30・4・1 31・3・31	法人名	合併法人○
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 <small>(当該事業年度の(2)と(2)-当該事業年度の(4)の合計額のうち少ない金額)</small>	翌期繰越額 <small>(3)-(4)又は(別表七(三)「15」)</small>	繰越額
		3	4	5	
29・4・1 30・3・31	青色欠損・繰越みなし欠損・災害損失	3,000,000			3,000,000
計		3,000,000			3,000,000
当期	損 金 額 (別表四「47の①」)	1,000,000	欠損金の繰戻し額		
同上の うち	災 害 損 失 金				
	青 色 欠 損 金	1,000,000			1,000,000
合 計					4,000,000

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書			事業年度 31・4・1 2・3・31	法人名	合併法人○
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 <small>(当該事業年度の(2)と(2)-当該事業年度の(4)の合計額のうち少ない金額)</small>	翌期繰越額 <small>(3)-(4)又は(別表七(三)「15」)</small>	繰越額
		3	4	5	
29・4・1 30・3・31	青色欠損・繰越みなし欠損・災害損失	5,000,000	4,000,000		1,000,000
30・4・1 31・3・31	青色欠損・繰越みなし欠損・災害損失	1,000,000			1,000,000
計		6,000,000	4,000,000		2,000,000
当期	損 金 額 (別表四「47の①」)		欠損金の繰戻し額		
同上の うち	災 害 損 失 金				
	青 色 欠 損 金				
合 計					2,000,000

別表七
三十一・四・一

別表十
三十一・四・一以後

前期の翌期繰越額と当期の控除未済欠損金額が一致していない。

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	合併法人〇〇
組織再編成の様態	1	合併・分割() 現物出資() 現物分配()	組織再編成の日 (2・2・1)	適格区分	2 適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	3	合併法人〇〇 被合併法人△△			
非適格合併					

付表

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書		事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	被合併法人△△
控除前所得金額	1	円	所得金額	控除限度額	2
事業年度	区分	控除未済欠損金額	当期控除額	翌期繰越額	
29・4・1 30・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	2,000,000		2,000,000	
計		2,000,000		2,000,000	
当期 上の うち	欠損金額 (別表四「47の①」)		欠損金の繰戻し額		
	災害損失金				
	青色欠損金				
合計				2,000,000	

別表七(一)

平三十一・四・二

非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の未処理欠損金額を合併法人に引き継いでいないか。

要確認事項

非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人の未処理欠損金額を引き継いでいないか、また、適格合併の場合には未処理欠損金額を引き継いでいるかを確認する必要があります。

参考

一定の資本関係がある法人間の適格合併の場合には、被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎについて、一定の制限が設けられています。

(欠損金額③)

支配関係発生前における被合併法人及び合併法人の特定役員が、いずれも合併時に退任しているにもかかわらず、未処理欠損金額を引き継いでいないか。

ポイント

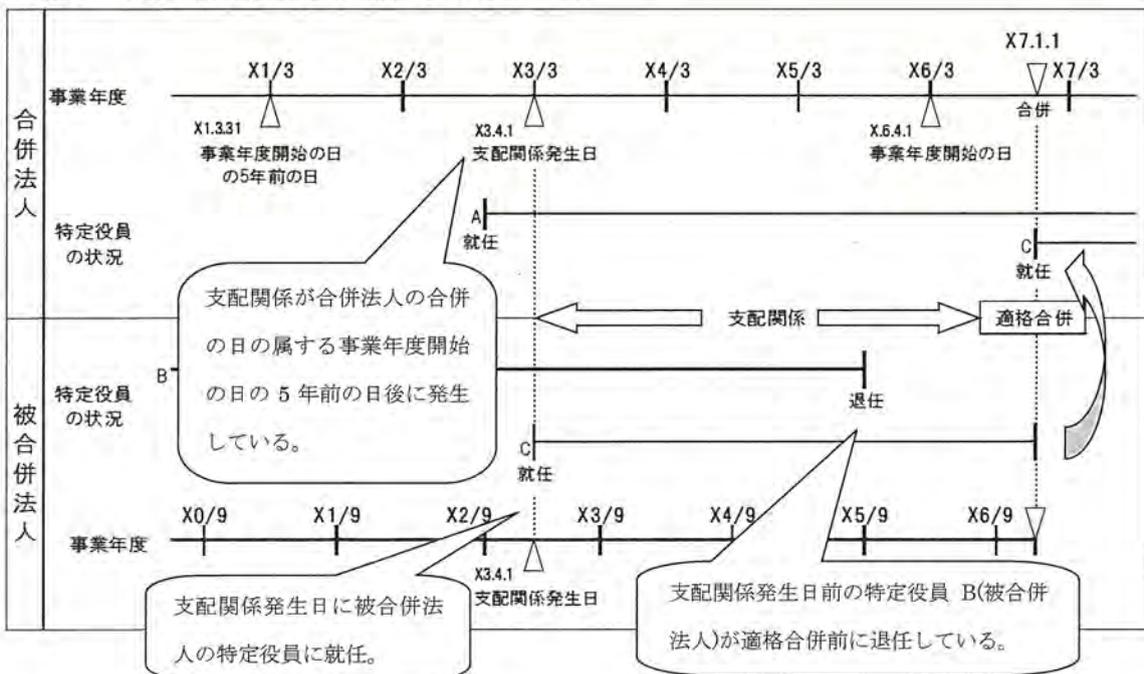
適格合併であっても、合併法人が被合併法人から未処理欠損金額を引き継ぐことができない場合があります。具体的には、その適格合併が共同で事業を行うためのもの（みなし共同事業要件）に該当する場合又は被合併法人と合併法人との間に当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その被合併法人の設立の日若しくはその合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がある場合として法令112④で定める場合のいずれにも該当しない場合には、未処理欠損金額の引継ぎが制限されます（法法57③、法令112③）。

この場合のみなし共同事業要件に該当するかどうかは、「(合併時における)繰越欠損金の制限規定の判定フロー(1)」にしたがって判定を行うこととなります。

みなし共同事業要件の一つとして、被合併法人の**特定役員**のいずれかと合併法人の**特定役員**のいずれかが合併後の合併法人においても**特定役員**（いずれも被合併法人及び合併法人において支配関係発生日前から役員又はこれらに準ずる者であった者に限られています。）となることを見込まれていることの要件（特定役員の引継要件）があります（法令112③五）。

着眼点

〈未処理欠損金額の引継ぎが制限されるケース〉



キーワード

- 特定役員**・・・・・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令112③五）。
- これらに準ずる者**・・・・・・・・役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通12-1-3、1-4-7）。

要確認事項

特定役員の引継要件は、合併時に**特定役員**の引継ぎが見込まれているかどうかで判定する必要があります。

さらに、当該**特定役員**は支配関係発生日前において役員又はこれらに準ずる者であった者に限定されていることから、「着眼点」のケースのように、支配関係発生日前の役員又はこれらに準ずる者が合併時に退任している場合には、この要件を満たさないこととなりますので、合併後の**特定役員**が支配関係発生日前においても役員又はこれらに準ずる者であったかどうかを確認する必要があります。

参 考

みなし共同事業要件については、「(合併時における)繰越欠損金の制限規定の判定フロー(1)」に示されているとおり、最初に被合併事業及び合併事業の関連性があることが必要となります。事業関連性要件を満たさなければ**特定役員**の引継要件を満たした場合であっても未処理欠損金額の引継ぎが制限されます。

(欠損金額④)

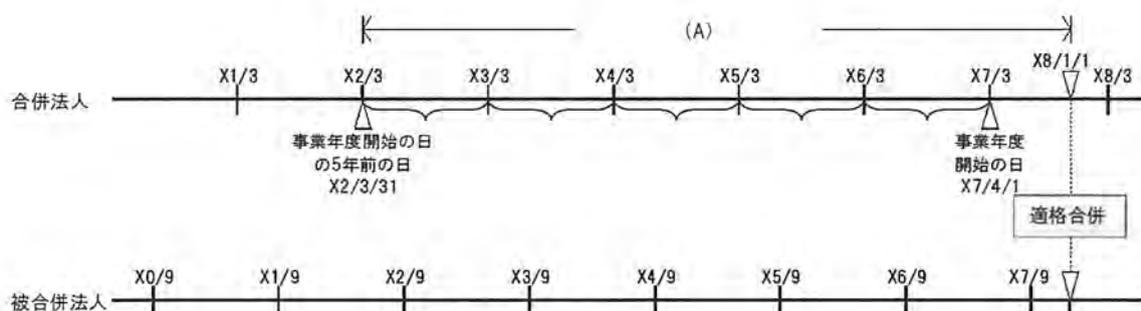
適格合併の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、被合併法人の未処理欠損金額の全額をそのまま引き継いでいないか。

ポイント

適格合併が行われた場合であっても、合併法人が被合併法人から未処理欠損金額を引き継ぐことができない場合があります。具体的には、その適格合併が共同で事業を行うためのもの（みなし共同事業要件）に該当する場合又は被合併法人と合併法人との間に当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その被合併法人の設立の日若しくはその合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がある場合として政令（法令112④）で定める場合のいずれにも該当しない場合には、次の金額は引き継ぐことができません（法法57③）。

したがって、下図の（A）の期間に支配関係が生じている場合には、みなし共同事業要件に該当する場合を除き、次の金額は合併法人に引き継ぐことができません。

- 1 被合併法人の**支配関係事業年度**前の各事業年度で**前10年内事業年度**に該当する事業年度において生じた欠損金額（被合併法人において**前10年内事業年度**の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び法人税法第80条の欠損金の繰戻しによる還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。）
- 2 被合併法人の**支配関係事業年度**以後の各事業年度で**前10年内事業年度**に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法第62条の7第2項に規定する**特定資産譲渡等損失額**に相当する金額からなる部分の金額として政令（法令112⑤）で定める金額



II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

着眼点

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書				事業年度	法人名	合併法人
適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額						
事業年度	欠損金の区分	控除未済欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額	被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額 適格合併等の別：適格合併・残余財産の確定 適格合併等の日： 被合併法人等の名称：	調整後の控除未済欠損金額		
		前期の別表七(一)「5」又は(4)、(7)若しくは別表七(一)付表三「5」若しくは別表七(一)付表四「5」	被合併法人等の事業年度	被合併法人等の未処理欠損金額 最終の事業年度の別表七(一)「5」又は(4)、(7)若しくは別表七(一)付表三「5」	(1) + (2)	
		1		2	3	
：	：	円	：	円		
：	：		：			
：	：		：			
：	：		：			
：	：		：			
：	：		：			
：	：		：			
：	：		：			
計			計			
支配関係がある法人との間で適格組織再編成等が行われた場合の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の調整計算の明細						
適格組織再編成等の別		会(適格・非適格)・残余財産の確定・適格分割・適格現物出資・適格現物分配		適格組織再編成等の日		調整計算の明細
対象法人の別		被合併法人等(名称：)		支配関係発生日		
対象法人の事業年度	欠損金の区分	共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれかに該当する場合	共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれにも該当しない場合	引継ぎを受ける未処理欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額		
		被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」	被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」	支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額以外の部分から成る欠損金額	(8) - (12)	支配関係事業年度以前の事業年度にあっては0、支配関係事業年度以後の事業年度にあっては(5)と(6)のうち少ない金額
		4	5	6	7	
：	：	円	円	円	円	
：	：					
：	：					
：	：					
：	：					
：	：					
：	：					
計						
支配関係事業年度以後の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額の計算の明細						
対象法人の支配関係事業年度以後の事業年度	支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金発生日	欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額の計算				
	支配関係事業年度以後の事業年度のそれぞれの別表七(一)「当期分の青色欠損金」	特定引継資産又は特定保有資産の譲渡等特定事由による損失の額の合計額	特定引継資産又は特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額	特定資産譲渡等損失額(9) - (10)又は(別表七(一)付表二「5」)	欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額(8)と(11)のうち少ない金額	
	8	9	10	11	12	
：	円	円	円	円	円	
：	円					
：	円					
：	円					
：	円					
計						

別表七(一)付表一 平三十一・四・一以後終了事業年度分

適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その被合併法人の設立の日又はその合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係があるか。

「ポイント」の1及び2の金額を引き継いでいないか。

キーワード

未処理欠損金額 **前 10 年内事業年度**において生じた欠損金額（損金の額に算入された欠損金等を除きます。）をいいます（法法 57②）。

支配関係 一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の 50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法 2 十二の七の五、法令 4 の 2①）。

支配関係事業年度 被合併法人と合併法人との間に最後に**支配関係**があることとなった日の属する事業年度をいいます（法法 57③一）。

前 10 年内事業年度 被合併法人の適格合併の日前 10 年以内に開始した各事業年度をいいます（法法 57②）。

特定資産譲渡等損失額 次の金額の合計額をいいます（法法 62 の 7 ②）。

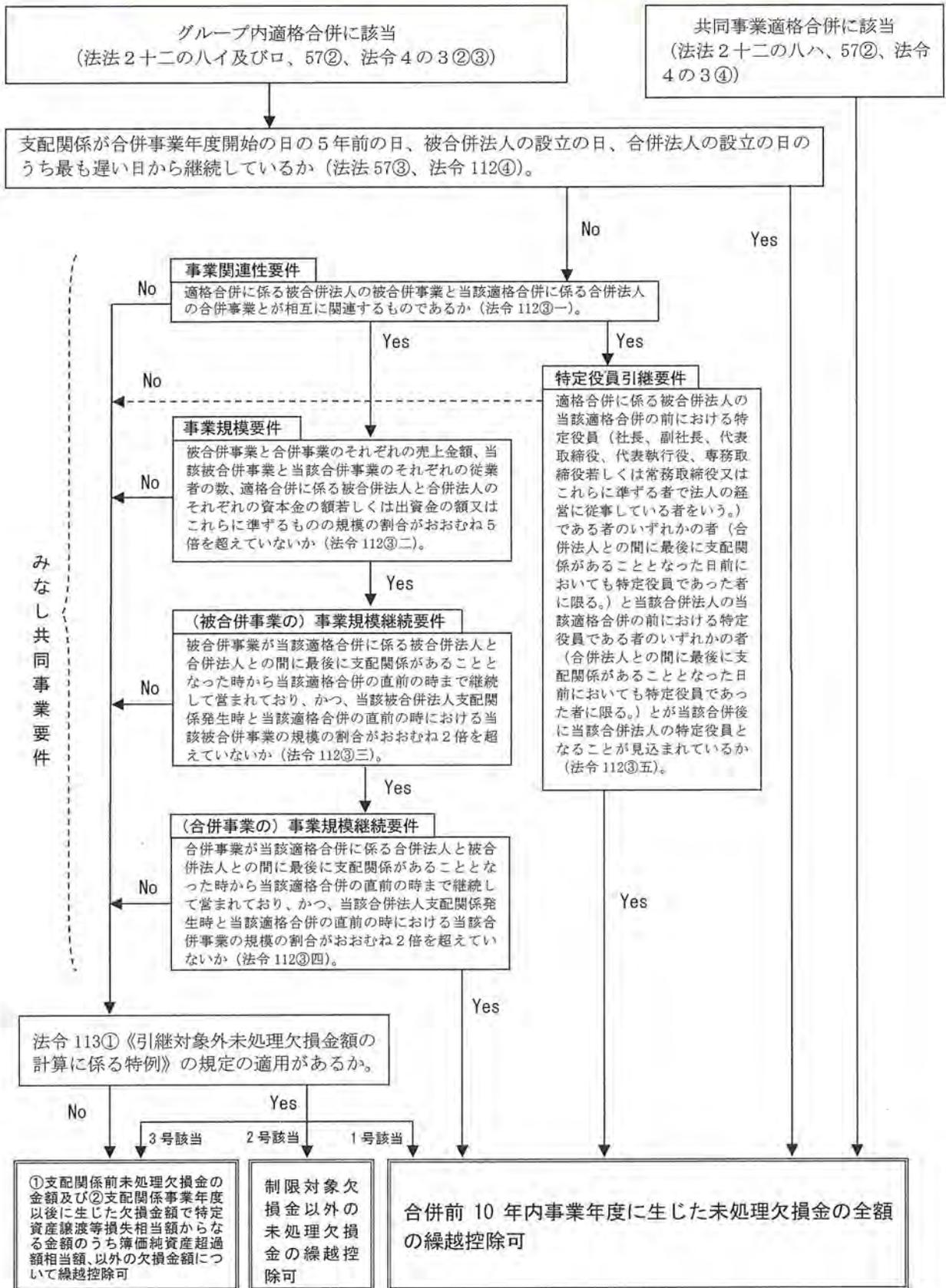
- (1) 特定引継資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額
- (2) 特定保有資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

要確認事項

その合併が共同で事業を営むためのもの（みなし共同事業要件）に該当するかどうかは、次ページの「（合併時における）繰越欠損金の制限規定の判定フロー(1)」にしたがって判定を行い、被合併法人の**未処理欠損金額**を引き継げるかどうか検討する必要があります。

(合併時における) 繰越欠損金の制限規定の判定フロー(1)

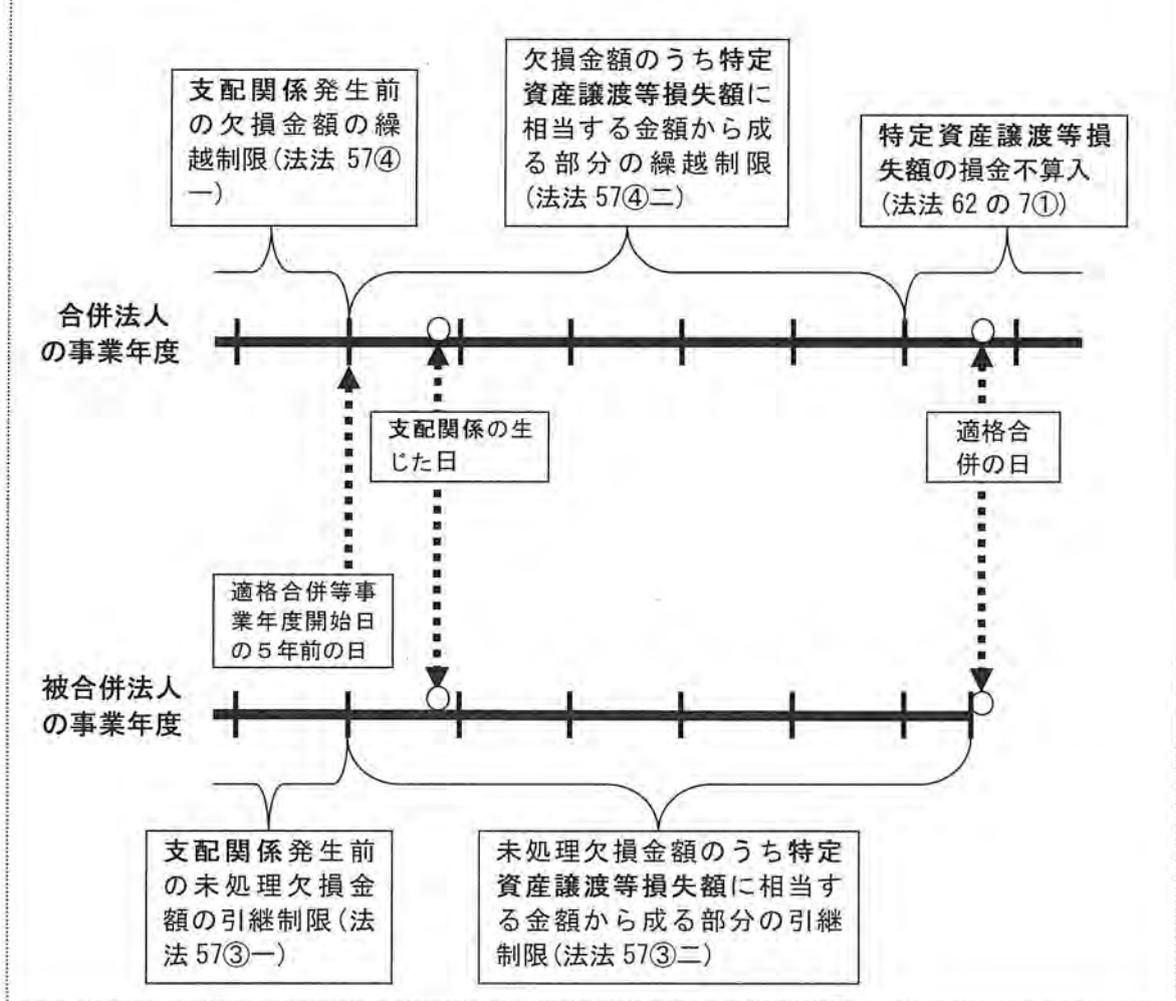
※欠損金を有する法人を被合併法人とする合併の場合



参 考

- 1 合併法人においても、合併法人と支配関係がある法人を被合併法人とした適格合併が行われた場合（支配関係が合併法人の当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その合併法人の設立の日又はその被合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がある場合として政令で定める場合を除きます。）において、その適格合併が共同で事業を行うためのもの（みなし共同事業要件）に該当しないときには、合併法人の欠損金額が制限される（ないものとされる）場合があります（法57④）。

支配関係が適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、合併法人の設立の日又は被合併法人の設立の日のうち最も遅い日以後に生じている場合の欠損金額の引継制限（繰越制限）と特定資産譲渡等損失額の損金不算入との関係を概略すると次の図のようになります。



- 2 被合併法人において**支配関係事業年度**の前事業年度終了時に含み益（時価純資産価額＞簿価純資産価額）がある場合には、明細書の添付を要件に当該含み益に対応する欠損金額を引き継ぐことができる特例があります（法令113①②）。

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

- 3 支配関係が適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日以後に生じている場合の被合併法人の未処理欠損金の引継ぎについては、「適格合併が行われた場合において支配関係が当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日以後に生じていることのみをもって被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎができないとしていないか。」を参照してください。

(欠損金額⑤)

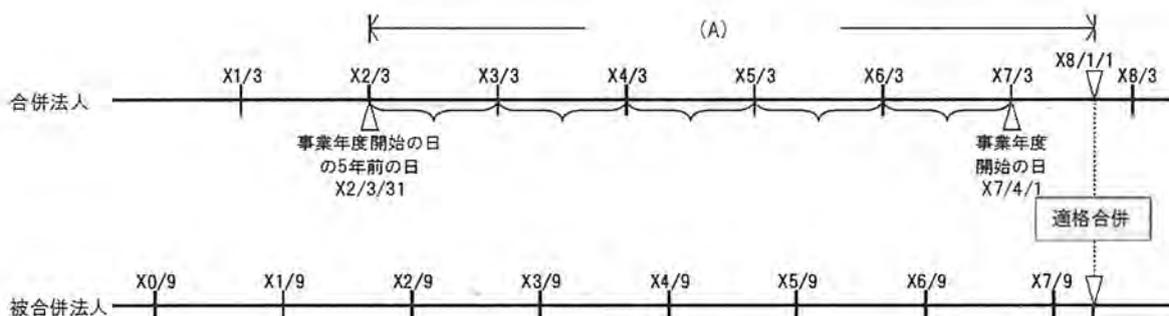
適格合併の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、合併法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか。

ポイント

適格合併が行われた場合であっても、合併法人の欠損金額は繰り越せない場合があります。具体的には、合併法人と支配関係がある法人を被合併法人とした適格合併が行われた場合（支配関係が合併法人の当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その合併法人の設立の日又は被合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がある場合として政令（法令112⑨）で定める場合を除きます。）において、その適格合併が共同で事業を行うためのもの（みなし共同事業要件）に該当しないときには、次の欠損金額はないものとされます（法法57④）。

したがって、下図のAの期間に支配関係が生じている場合には、みなし共同事業要件に該当する場合を除き、次の金額はないものとされます。

- 1 合併法人の支配関係事業年度前の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額（合併法人において前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び法人税法第80条の欠損金の繰戻しによる還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。）
- 2 合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法第62条の7第2項の特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入に規定する特定資産譲渡等損失額に相当する金額からなる部分の金額として政令（法令112⑩）で定める金額



II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

着眼点

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	合併法人	
適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額					
事業年度	欠損金の区分	控除未済欠損金額又は調整後の当該法人の控除未済欠損金額	被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額		調整後の控除未済欠損金額 (1) + (2)
		前期の別表七(一)「5」又は(4)、(7)若しくは別表七(一)付表三「5」若しくは別表七(一)付表四「5」	被合併法人等の事業年度	欠損金の区分	
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
：	：	円	：	円	円
計		円	計	円	円
支配関係がある法人との間で適格組織再編成等が行われた場合の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の調整計算の明細					
適格組織再編成等の別		合併(適格・非適格)・残余財産の確定・適格分割・適格現物出資・適格現物分配		適格組織再編成等の日	調整計算の明細
対象法人の別		被合併法人等(名称)		当該法人	支配関係発生日
対象法人の事業年度	欠損金の区分	共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれかに該当する場合		共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれにも該当しない場合	
		被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」	被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」	支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額以外の部分から成る欠損金額	引継ぎを受ける未処理欠損金額又は調整後の当該法人の控除未済欠損金額 支配関係事業年度前の事業年度にあっては0、支配関係事業年度以後の事業年度にあっては(5)と(6)のうち少ない金額
：	：	円	円	円	円
：	：	円	円	円	円
：	：	円	円	円	円
：	：	円	円	円	円
：	：	円	円	円	円
：	：	円	円	円	円
：	：	円	円	円	円
：	：	円	円	円	円
計		円	円	円	円
支配関係事業年度以後の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額の計算の明細					
対象法人の支配関係事業年度以後の事業年度	欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額の計算				
	支配関係事業年度以後の事業年度のそれぞれの別表七(一)「当期分の青色欠損金」	特定引継資産又は特定保有資産の譲渡等特定事由による損失の額の合計額	特定引継資産又は特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額	特定資産譲渡等損失額 (9)-(10)又は(別表七(一)付表二「5」)	欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額 (8)と(11)のうち少ない金額
：	円	円	円	円	円
：	円	円	円	円	円
：	円	円	円	円	円
：	円	円	円	円	円
：	円	円	円	円	円
計	円	円	円	円	円

別表七(一)付表一 平三十一・四・一以後終了事業年度分

適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その被合併法人の設立の日又はその合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係があるか。

「ポイント」の1及び2の金額を引き継いでいないか。

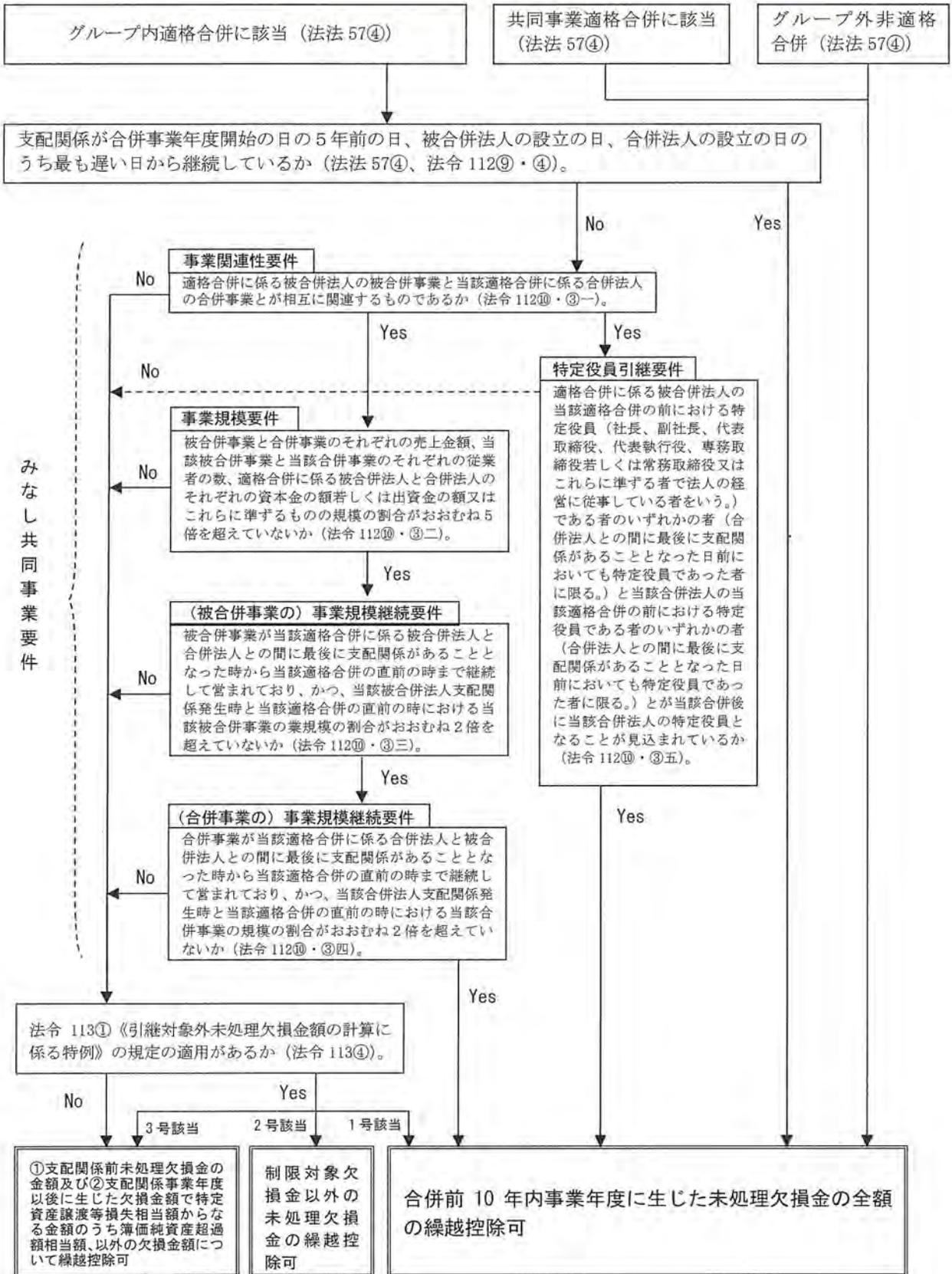
キーワード

- 欠損金額**・・・・・・・・前10年内事業年度において生じた**欠損金額**（損金の額に算入された欠損金等を除きます。）をいいます（法法57①）。
- 支配関係**・・・・・・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の五、法令4の2①）。
- 支配関係事業年度**・・・・・・・・合併法人と被合併法人との間に最後に**支配関係**があることとなった日の属する事業年度をいいます（法法57④一）。
- 前10年内事業年度**・・・・・・・・合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度をいいます（法法57④一）。
- 特定資産譲渡等損失額**・・・・・・・・次の金額の合計額をいいます（法法62の7②）。
- (1) 特定引継資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額
 - (2) 特定保有資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

要確認事項

その合併が共同で事業を行うためのもの（みなし共同事業要件）に該当するかどうかは、次ページの「（合併時における）繰越欠損金の制限規定の判定フロー(2)」にしたがって判定を行い、合併法人の繰越欠損金額がないものとされるかどうかを検討する必要があります。

(合併時における) 繰越欠損金の制限規定の判定フロー(2)
 ※欠損金を有する法人を合併法人とする合併の場合



参 考

合併法人と**支配関係**がある法人を被合併法人とした非適格合併で法人税法第 61 条の 13 第 1 項(完全支配関係がある法人の間の取引の損益)の規定の適用があるものが行われた場合には、適格合併が行われた場合と同様に、合併法人の欠損金額が制限される(ないものとされる)場合があります(法法 57④)。

(欠損金額⑥)

適格合併が行われた場合において支配関係が当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に生じていることのみをもって被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎができないとしていないか。

ポイント

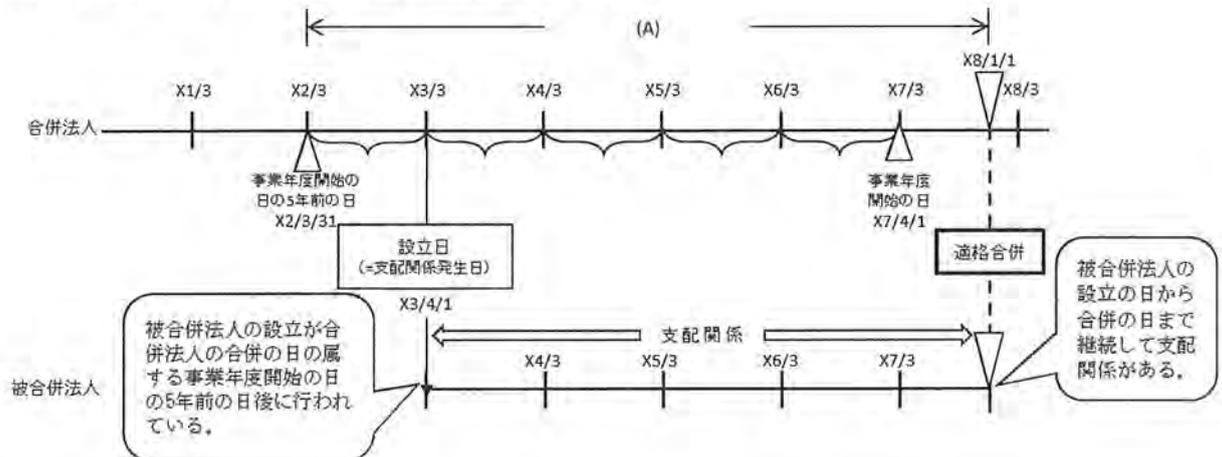
合併法人と被合併法人との間に**支配関係**がある場合に、次の①と②のいずれにも該当しないときは、合併法人に引き継ぐ被合併法人の未処理欠損金額には、一定の未処理欠損金額は含まないものとされています（法法57③）。

- ① みなし共同事業要件を満たすこと
- ② その被合併法人とその合併法人との間にその合併法人のその適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その被合併法人の設立の日又はその合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して**支配関係**があること（一定の場合に該当するものを除きます。）

したがって、**支配関係**が適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に生じている場合でも、当該5年前の日から当該合併の日までの期間（下図の(A)の期間）に合併法人又は被合併法人が設立されている場合に、その設立の日から継続して**支配関係**がある場合には未処理欠損金額の引継ぎが制限されません（法法57③）。

着眼点

〈未処理欠損金額の引継ぎが認められるケース〉



上図のような場面において被合併法人が未処理欠損金額を有している場合、仮にみなし共同事業要件を満たしていなくても、適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、合併法人の設立の日、被合併法人の設立の日のうち最も遅い日はX3年4月1日となり、同日から**支配関係**が生じていますので被合併法人の未処理欠損金額は引継ぎができます。

キーワード

支配関係・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係(以下「当事者間の支配関係」といいます。)又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます(法法2十二の七の五、法令4の2①)。

要確認事項

適格合併が行われた場合に被合併法人又は合併法人が未処理欠損金額を有するときには、**支配関係**の有無を確認し、**支配関係**がある場合には、次のことを確認する必要があります。

- 1 次の日のうち最も遅い日から**支配関係**が継続しているか
 - (1) 合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日
 - (2) 合併法人の設立の日
 - (3) 被合併法人の設立の日
- 2 みなし共同事業要件を満たしているか

参考

ポイントの①又は②のいずれかにあてはまらない場合には、被合併法人の未処理欠損金額の一定額は合併法人に引き継ぐことができません(引継ぎが制限される未処理欠損金額については「適格合併の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、被合併法人の未処理欠損金額の全額をそのまま引き継いでいないか。」を参照してください。)。また、合併法人の未処理欠損金額の一定額はないものとされます(ないものとされる未処理欠損金額については「適格合併の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、合併法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか。」を参照してください。)。

支配関係がなく適格合併となるものは、共同事業要件を満たしていることになり、被合併法人の未処理欠損金額を合併法人に引き継ぐことになり、また、合併法人の未処理欠損金額でないものとされるものではありません。

なお、みなし共同事業要件については、「(合併時における)繰越欠損金の制限規定の判定フロー(1)」を参照してください。

(棚卸資産)

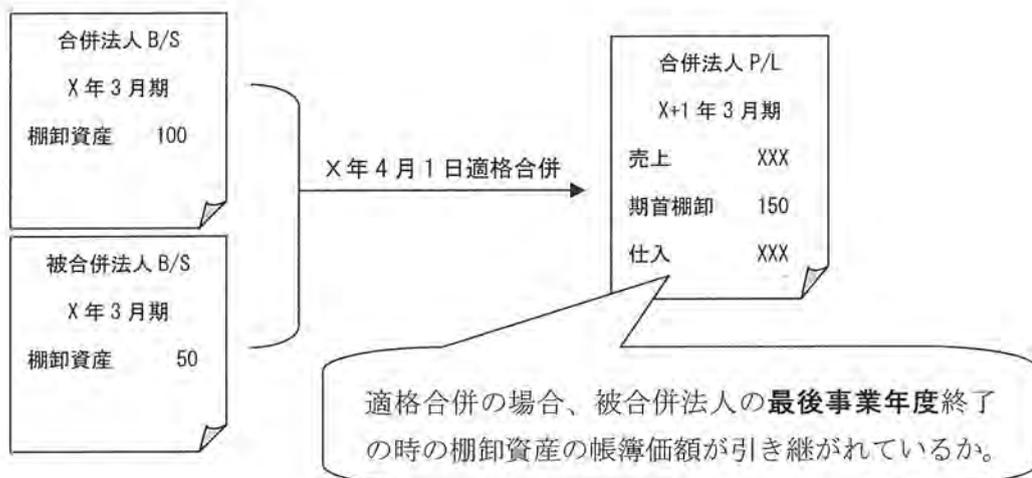
適格合併の場合、被合併法人の棚卸資産の帳簿価額が合併法人に適正に引き継がれているか。

ポイント

適格合併が行われた場合は、被合併法人の資産及び負債は、被合併法人の**最後事業年度**終了の時の帳簿価額により合併法人に引き継がれることとなります。したがって、被合併法人の棚卸資産も帳簿価額で引き継がれることとなります(法法62の2①、法令123の3①③)。

また、被合併法人から適格合併により引継ぎを受けた棚卸資産の合併法人における合併後の期末評価額は、被合併法人の**最後事業年度**終了の時ににおける棚卸資産の評価額の計算の基礎となった取得価額に、合併法人が当該棚卸資産を消費し又は販売の用に供するために要した費用の額を加算した金額を棚卸資産の取得価額として計算することとなります(法令28③)。

着眼点



キーワード

最後事業年度・・・被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます(法法62②)。

要確認事項

被合併法人の**最後事業年度**終了の時の棚卸資産の帳簿価額が合併法人に引き継がれているかどうかは、期首で合併している場合でも合併法人の決算書のみでは確認できないことがありますので、移転資産の明細書等で確認する必要があります。

(減価償却資産)

適格合併における減価償却資産の引継ぎにおいて、被合併法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか。

ポイント

適格合併が行われた場合は、被合併法人の資産及び負債は、被合併法人の**最後事業年度**終了の時の帳簿価額により合併法人に引き継がれることとなります。したがって、被合併法人の減価償却資産も帳簿価額で引き継がれることとなります（法法 62 の 2①、法令 123 の 3①③）。

この場合の帳簿価額は税務上の帳簿価額となることから、被合併法人に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります。

なお、適格合併により被合併法人から移転を受けた減価償却資産に係る償却限度額の計算をする場合における取得価額は、次の金額の合計額となります（法令 54①五イ）。

- 1 被合併法人の**最後事業年度**の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額
- 2 合併法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

また、合併法人の合併事業年度以後の損金経理額には、被合併法人が**最後事業年度**までに減価償却資産につき償却費として損金経理をした金額のうち損金の額に算入されなかった金額（償却限度超過額）が含まれます（法法 31④）。

着眼点

<合併法人の合併の日の属する事業年度の申告書>

資産区分取得価額帳簿価額	種類	1	建物	別表十六(一)	
	構造	2			
	細目	3			
	取得年月日	4	・		
	事業の用に供した年月	5			
	耐用年数	6	年		
	取得価額又は製作価額	7	外 円		
	圧縮記帳による積立金計上額	8			
	差引取得価額 (7)-(8)	9			
	償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額	10	80,000		
	期末現在の積立金の額	11			
	積立金の期中取崩額	12			
	差引帳簿記載金額 (10)-(11)-(12)	13	外△		
	損金に計上した当期償却額	14			
	前期から繰り越した償却超過額	15	外 10,000		
	合計 (13)+(14)+(15)	16	90,000		

被合併法人 B/S

建物 80,000

⋮

被合併法人

別表五(一)

償却限度超過額 10,000

⋮

被合併法人の**最後事業年度**の償却限度超過額を引き継いでいるか。

被合併法人から移転を受けた資産について、帳簿価額で引き継がれているか。

キーワード

最後事業年度・・・被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます（法
法 62②）。

要確認事項

適格合併における減価償却資産の引継ぎにおいて、被合併法人の帳簿価額により引き
継がれているか、また、被合併法人の**最後事業年度**の償却限度超過額が引継ぎもれとな
っていないか確認する必要があります。

参 考

適格合併により引継ぎを受けた減価償却資産に係る取扱いには、以下のようなものが
あります。

- 1 被合併法人から移転を受けた減価償却資産について、合併法人が合併時に帳簿に記載
した金額が、被合併法人において合併直前に帳簿に記載されていた金額に満たない場合
には、その満たない部分の金額も合併法人の合併事業年度前の各事業年度の損金経理額
とみなされます（法法 31⑤、法令 61 の 4 一）。
- 2 既にそのよるべき償却の方法を選定している減価償却資産以外の減価償却資産を取
得した法人は、償却方法の届出の提出が必要となりますが、この取得には、適格合併に
よる被合併法人からの引継ぎも含まれます（法令 51②四）。
- 3 被合併法人から引き継いだ減価償却資産の耐用年数は、中古資産の耐用年数による
ことができます（耐令 3①）。

(繰延資産)

適格合併における繰延資産の引継ぎにおいて、被合併法人の償却超過額が引継ぎもれとなっていないか。

ポイント

適格合併が行われた場合は、被合併法人の資産及び負債は被合併法人の**最後事業年度**終了の時の帳簿価額により合併法人に引き継がれ、被合併法人の繰延資産も帳簿価額で引き継がれることとなります（法法 32④、62 の 2①、法令 123 の 3①③）。

この場合の帳簿価額は税務上の帳簿価額となることから、被合併法人に償却超過額がある場合、これも含まれることとなります。

なお、適格合併により被合併法人から移転を受けた繰延資産に係る償却限度額の計算をする場合における取得価額は、次の繰延資産の別により計算した金額となります。

1 創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費

被合併法人における繰延資産の額（既にした償却の額で、適格合併に係る被合併法人及び合併法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものがある場合には、当該金額を控除した金額）（法令 64①一）

2 上記 1 以外の繰延資産

被合併法人における繰延資産の額をその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間の月数で除して計算した金額に合併の日から当該事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額（法令 64①二）

また、合併法人の合併事業年度以後の損金経理額には、被合併法人が**最後事業年度**までに繰延資産につき償却費として損金経理した金額のうち損金の額に算入されなかった金額（償却超過額）が含まれます（法法 32⑥）。

着眼点

繰延資産の償却額の計算に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	合併法人
① I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書				
繰延資産の種類	1			
支出した年月	2			
支出した金額	3	円	円	円
償却期間の月数	4	月		月
当期の期間のうちに含まれる 償却期間の月数	5			
当期分の償却限度額 (3) × $\frac{(5)}{(4)}$	6	円		円
当期償却額	7			
償却不足額 (6) - (7)	8			
引償却超過額 (7) - (6)	9			
償却前期からの繰越額	10	外	外	

適格合併があった事業年度に被合併法人から引き継いだ繰延資産がある場合・・・

5 欄は、適格合併の日から当該事業年度終了の日までの月数となっているか。

10 欄は、被合併法人の最後事業年度終了の時の償却超過額と一致しているか。

別表十六(六) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

キーワード

最後事業年度・・・被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます（法
法 62②）。

要確認事項

適格合併における繰延資産の引継ぎにおいて、被合併法人の帳簿価額により引き継が
れているか、また、被合併法人の**最後事業年度**の償却超過額が引継ぎもれとなってい
ないか確認する必要があります。

参考

適格合併の場合、被合併法人から移転を受けた繰延資産について、合併法人が合併時
に帳簿に記載した金額が、被合併法人において合併直前に帳簿に記載されていた金額に
満たない場合には、その満たない部分の金額も合併法人の合併事業年度前の各事業年度
の損金経理額とみなされます（法法 32⑦、法令 66 の 2 一）。

(資産(負債)調整勘定①)

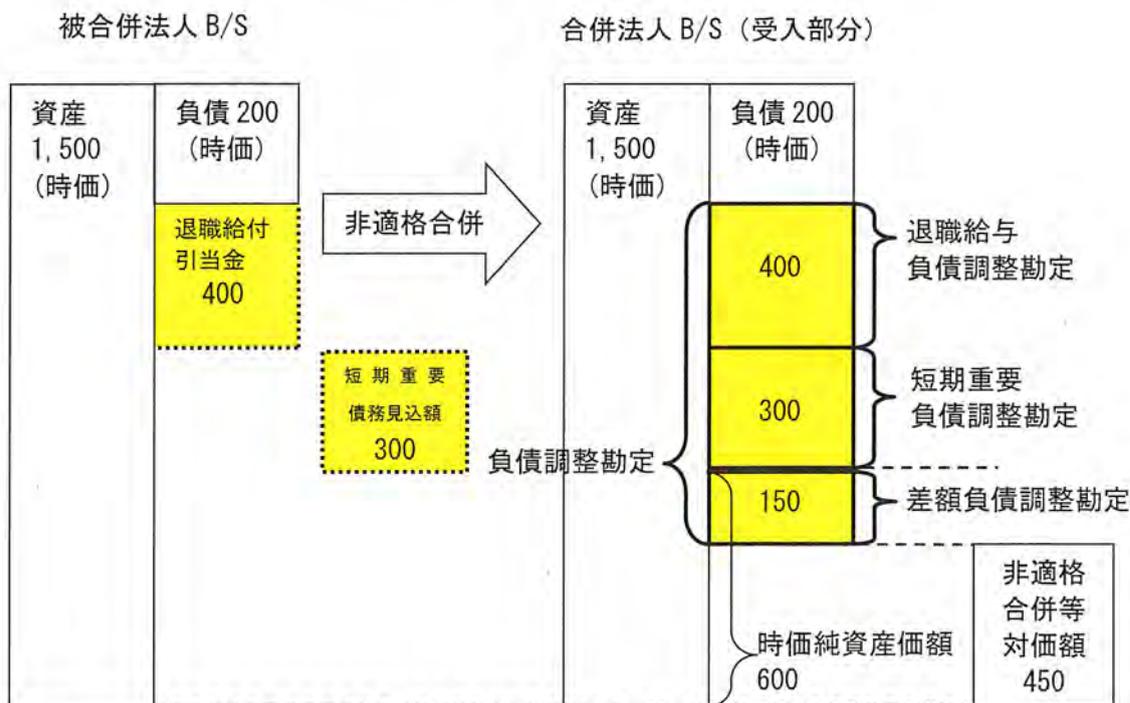
非適格合併において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定の金額を認識しているか。

ポイント

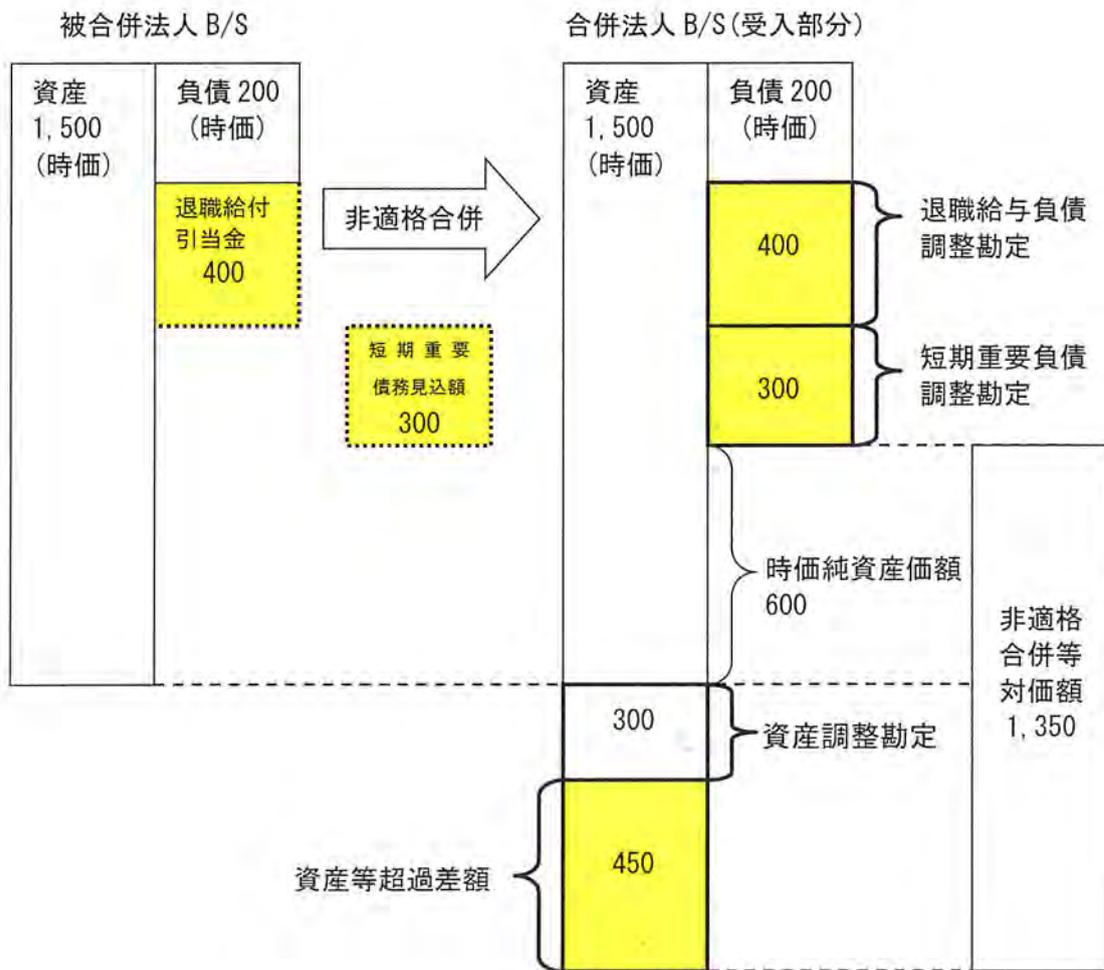
合併法人が非適格合併により被合併法人から資産又は負債の移転を受けた場合に、合併法人がその非適格合併により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額(時価)の合計額(非適格合併等対価額)と、その非適格合併により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額との間に差額が生じている場合には、その差額は、**資産(負債)調整勘定の金額**として処理することとなります(法法62の8)。

着眼点

非適格合併等対価額(450) < 時価純資産価額(600)



非適格合併等対価額(1,350) > 時価純資産価額(600)



キーワード

資産調整勘定の金額・・・非適格合併による合併法人の**非適格合併等対価額**が移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分の金額のうち**資産等超過差額**に相当する金額以外の金額をいいます(法法62の8①、法令123の10④)。

資産等超過差額・・・非適格合併により交付された合併法人の株式その他の資産のその非適格合併の時における価額がその非適格合併により交付することを約した時の価額と著しい差異を生じている場合のその差額又は実質的に被合併法人の欠損金額に相当する金額から成ると認められる金額をいいます(法令123の10④、法規27の16①)。

- 退職給与負債調整勘定の金額**・・・非適格合併に伴い被合併法人から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務引受けをした場合の退職給与債務引受額に係る負債調整勘定の金額をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 短期重要債務見込額**・・・非適格合併により被合併法人から移転を受けた事業に係る将来の債務（当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。）で、その履行が当該非適格合併の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、合併法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます（法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧）。
- 短期重要負債調整勘定の金額**・・・短期重要債務見込額に係る負債調整勘定の金額をいいます(法法 62 の 8⑥二)。
- 差額負債調整勘定の金額**・・・非適格合併による**非適格合併等対価額**が移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分の金額をいいます(法法 62 の 8③⑦)。
- 非適格合併等対価額**・・・合併法人がその非適格合併により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額（時価）の合計額（その非適格合併において被合併法人から支出を受けた寄附金の額に相当する額を含み、被合併法人に対して支出した寄附金の額を除きます。）をいいます（法法 62 の 8①）。

要確認事項

非適格合併により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額と非適格合併等対価額との間に差額が生じている場合には、その差額の生じた理由を明らかにし、その受入価額及びその調整勘定の取崩しに係る損金(益金)算入が適正に行われているかを確認する必要があります。

(資産(負債)調整勘定②)

非適格合併に係る合併法人に生じた資産(負債)調整勘定の金額の損金(益金)算入額は適正に計算されているか。

ポイント

資産(負債)調整勘定の金額に係る損金(益金)算入額は、次により計算することとなります。

資産調整勘定の金額

$$\begin{array}{l} \text{損金算入額} \\ \text{(法法 62 の 8④)} \end{array} = \text{当初計上額} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{60}$$

※ 非適格合併の日の属する事業年度である場合には、同日からその事業年度終了の日までの期間の月数が、「当該事業年度の月数」となります。

資産等超過差額

原則、損金不算入(法令 123 の 10④)

退職給与負債調整勘定の金額

次のいずれかの方法

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法令 123 の 10⑩)} \end{array} = \frac{\text{当初計上額}}{\text{退職給与引受従業者の数①}} \times \begin{array}{l} \text{①のうち、従業者で} \\ \text{なくなったもの又は} \\ \text{退職給与の支給} \\ \text{を受けたもの(減額} \\ \text{対象従業者)の数} \end{array}$$

又は

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法令 123 の 10⑫)} \end{array} = \text{減額対象従業者に係る退職給与引受従業者の退職給付引当金額に相当する金額}$$

短期重要負債調整勘定の金額

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法法 62 の 8⑥二)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{短期重要債務見込額} \\ \text{に係る損失が生じた} \\ \text{場合は短期重要負債} \\ \text{調整勘定の金額のうち} \\ \text{当該損失の額に相当} \\ \text{する金額} \end{array} \quad \text{又は} \quad \begin{array}{l} \text{非適格合併の日か} \\ \text{ら 3 年が経過した} \\ \text{場合はその時の短期} \\ \text{重要負債調整勘定} \\ \text{の残額} \end{array}$$

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

差額負債調整勘定の金額

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法法 62 の 8⑦)} \end{array} = \text{当初計上額} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{60}$$

※ 非適格合併の日の属する事業年度である場合には、同日からその事業年度終了の日までの期間の月数が、「当該事業年度の月数」となります。

着眼点

非適格合併等に係る調整勘定の計算の明細書				事業年度 又は連結 事業年度	x1・4・1 x2・3・31	法人名	合併法人
非適格合併等の日		x2・2	-1	被合併法人等の名称			
非適格合併等の別		非適格合併・非適格分割・非適格現物出資・事業の譲受け					
資産調整勘定の金額の明細	資産調整勘定の金額の当初計上額 (25) 又は (33)	1	300	退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額	9	400	円
	期首資産調整勘定の金額	2	0	退職給与引受従業員の数	10	10	人
	当期損金算入額 ((1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$) 又は (2)	3	10	期首退職給与負債調整勘定の金額	11	0	円
	翌期首資産調整勘定の金額 ((1) 又は (2)) - (3)	4	290	当期益金算入額 (($\frac{9}{10}$) × 減額対象従業員数) 又は個別計算による金額	12	40	円
				適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした退職給与負債調整勘定の金額 (($\frac{9}{10}$) × 引継ぎ数) 又は個別計算による金額	13	0	円
				翌期首退職給与負債調整勘定の金額 ((9) 又は (11)) - (12) - (13)	14	360	円

別表十六十一
平三十一・四・一以後終了事業年度又は

資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額の当初計上額の計算							
非適格合併等対価額がある場合又は令第123条の10第15項各号に該当しない場合		非適格合併等対価額がない場合で令第123条の10第15項第1号に該当する場合					
非適格合併等対価額	21	1,350	円	移転を受けた資産の取得価額	27		円
時価純資産価額	22	600	円	独立取引営業権以外の営業権で移転を受けた事業に係るものの資産評定による価額	28		円
非適格合併等対価額が時価純資産価額を超えるときのその超える部分の金額 (21) - (22)	23	750	円	移転を受けた負債の額	29		円
資産等超過差額	24	450	円	退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額 (9)	30		円
資産調整勘定の金額の当初計上額 (23) - (24)	25	300	円	短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額 (15)	31		円
差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (22) - (21)	26		円	その他未確定債務の額	32		円
				資産調整勘定の金額の当初計上額 (28) - (32) ((27) + (28)) < ((29) + (30) + (31) + (32)) の場合は 0	33		円
				差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (32) - (28) ((27) + (28)) < ((29) + (30) + (31) + (32)) の場合は 0	34		円

合併の日の属する事業年度である場合には、合併の日からその事業年度末までの月数によっているか。

減額対象従業員 (例)
非適格合併により引継ぎを受けた従業員(10人)のうち1人が退職した場合とする。
 $400 / 10 \times 1 = 40$

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

差額負債調整勘定の金額の明細	差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (26) 又は (34)	5	150	(9) 又は (11) - (12) - (13)	14	
	短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額			短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額	15	300
	期首差額負債調整勘定の金額	6	0	期首短期重要負債調整勘定の金額	16	0
	当期益金算入額 (5) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$ 又は (6)	7	5	当期益金算入額 (短期重要負債調整勘定の金額のうち当期に生じた損失に相当する金額) 又は (16)	17	0
	翌期首差額負債調整勘定の金額 (5) 又は (6) - (7)	8	145	適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした短期重要負債調整勘定の金額 非適格合併等の日から3年が経過したことにより益金算入される金額 (16) - (17) - (18)	18 19	0 0
資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額の当初計上額の計算						
非適格合併等対価額がある場合又は令第123条の10第16項各号に該当しない場合				非適格合併等対価額がない場合で令第123条の10第15項第1号に該当する場合		
非適格合併等対価額	21	450	円	移転を受けた資産の取得価額	27	円
時価純資産価額	22	600		独立取引営業権以外の営業権で移転を受けた事業に係るものの資産評定による価額	28	
非適格合併等対価額が時価純資産価額を超えるときのその超える部分の金額 (21) - (22)	23			移転を受けた負債の額	29	
資産等超過差額	24			退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額 (9)	30	
資産調整勘定の金額の当初計上額 (23) - (24)	25			短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額 (15)	31	
差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (22) - (21)	26	150		その他未確定債務の額	32	
				資産調整勘定の金額の当初計上額 (28) - (32) ((27) + (28)) < ((29) + (30) + (31) + (32)) の場合は 0	33	
				差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (32) - (28) ((27) + (28)) < ((29) + (30) + (31) + (32)) の場合は 0	34	

は連結事業年度分

合併の日の属する事業年度である場合には、合併の日からその事業年度末までの月数によっている。

キーワード

- 退職給与引受従業者・・・非適格合併に係る合併法人が、被合併法人から引継ぎを受けた従業者で退職給与債務の引受けの対象とされた者をいいます（法第62の8⑥一）。
- 減額対象従業者・・・退職給与引受従業者のうち、当該合併法人の従業者でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたものをいいます（法令123の10⑩）。
- 短期重要債務見込額・・・非適格合併により被合併法人から移転を受けた事業に係る将来の債務（当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。）で、その履行が当該非適格合併の日からおおむね3年以内に見込まれるものについて、合併法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金

II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

額をいいます（法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧）。

短期重要負債調整勘定の金額・・・短期重要債務見込額に係る負債調整勘定の金額をいいます（法法 62 の 8⑥二）。

要確認事項

資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額を非適格合併が行われた事業年度以後の各事業年度において損金算入又は益金算入しているか確認する必要があります。

(繰延消費税額等)

適格合併において、被合併法人の有する繰延消費税額等が合併法人に適正に引き継がれているか。

ポイント

適格合併の場合、被合併法人の合併直前の繰延消費税額等は合併法人に引き継がれません(法令139の4⑫)。

この引き継がれた繰延消費税額等(承継繰延消費税額等)の損金算入額は、合併法人の損金経理額のうち、承継繰延消費税額等の当初発生額を60で除し、これに合併の日から合併事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額となります(法令139の4④)。

着眼点

資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	合併法人	
		円	円	円	円
繰延消費税額等 (発生した事業年度又は連結事業年度)	1	(: :)	(: :)	(: :)	(: :)
当期の損金算入限度額 [当期発生分については (1) × 当期の月数 / 60 (1) × 当期の月数 × 1 / 2]	2				
当期損金経理額	3				
差引 損金算入不足額 (2) - (3)	4				
引 損金算入限度超過額 (3) - (2)	5				
損金算入限度超過額 前期からの繰越額	6				
同上のうち当期損金認容額 (4)と(6)のうち少ない金額)	7				
翌期への繰越額 (5) + (6) - (7)	8				

別表十六(十) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

合併により引継ぎを受けたものである場合には、合併の日から当事業年度終了の日までの月数となっているか。

被合併法人の損金算入限度超過額を引き継いでいるか。

キーワード

承継繰延消費税額等・・・適格合併により被合併法人から引継ぎを受けた当該被合併法人の各事業年度において生じた繰延消費税額等をいいます（法令 139 の 4④）。

要確認事項

合併法人の合併事業年度以後の損金経理額には、被合併法人の最後事業年度までに繰延消費税額等につき損金経理をした金額のうち、損金の額に算入されなかった金額（損金算入限度超過額）を含むことから、当該損金算入限度超過額が適正に引き継がれているか確認する必要があります（法令 139 の 4⑭）。

参 考

適格合併により被合併法人から引継ぎを受けた繰延消費税額等（承継繰延消費税額等）について合併法人が帳簿に記載した金額が、被合併法人において合併直前に帳簿に記載していた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額も合併法人の合併事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法令 139 の 4⑮）。

(グループ法人間の譲渡損益の繰延べ①)

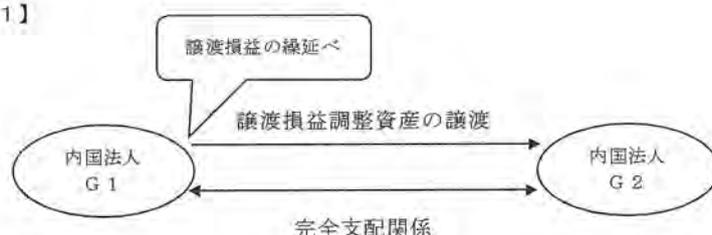
適格合併により解散した被合併法人が有していた譲渡損益調整額は、完全支配関係のある合併法人に適正に引き継がれているか。

ポイント

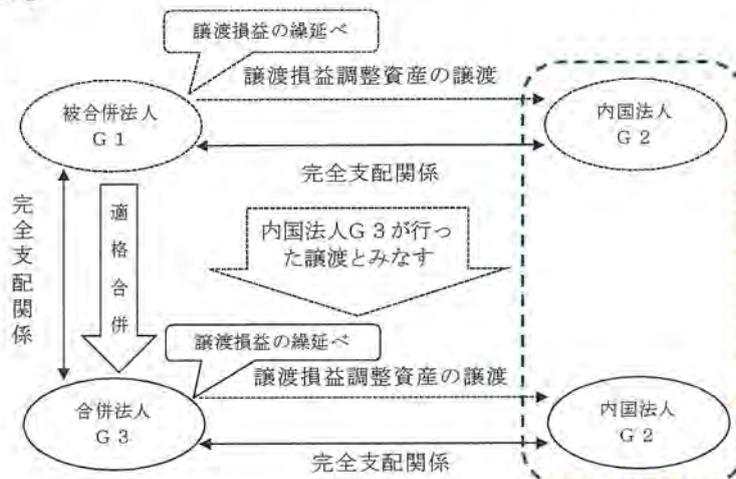
内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）がその有する譲渡損益調整資産を完全支配関係がある他の内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）に譲渡した場合には、その譲渡を行った内国法人（以下「譲渡法人」といいます。）は、譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（以下「譲渡損益調整額」といいます。）を繰り延べ（法法 61 の 13①）【図 1】、その譲渡を受けた他の内国法人（以下「譲受法人」といいます。）が当該譲渡損益調整資産の譲渡等を行ったり、譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合には、譲渡損益調整額を戻し入れます（法法 61 の 13②③）。

ただし、譲渡法人を被合併法人とし当該譲渡法人との間に完全支配関係を有する内国法人を合併法人とする適格合併を行った場合には、譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなっても譲渡法人が繰り延べていた譲渡損益調整額は合併法人に引き継がれ、当該合併法人が譲渡損益調整額を繰り延べているものとして取り扱われますので、譲渡法人は譲渡損益調整額の戻し入れを行いません（法法 61 の 13③⑤）【図 2】。

【図 1】



【図 2】



II 合併編 《4 合併に係る移転資産等の処理：合併法人編》

着眼点

完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	× 2・4・1	法人名	譲渡法人 (G 1) (被合併法人)
譲受法人名	1	G 2			計
譲渡損益調整資産の種類	2	土地			
譲渡年月日	3	・ ・	・ ・	・ ・	
譲渡収益の額	4	800万	円	円	円
譲渡原価の額	5	1,000万			
譲渡損失額 (5) - (4) (マイナスの場合は0)	10	200万			
当期が譲渡年度である場合の益金算入額 (10)	11	0			
譲渡損失額 (10)のうち期首現在で損金の額に算入されていない金額 (前期の(17))	15	200万			
当期損金算入額 [税理士により計算する場合には、(22)又は(26)の金額]	16	200万			
翌期以後に損金の額に算入する金額 (10)又は(15) - (16)	17	0			
当期に譲渡法人において生じた調整事由	18	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()

別表十四(五) 平三十一・四・一以後 結事業年度分

G 2と完全支配関係を有しなくなったとして戻し入っていないか(完全支配関係を有する内国法人を合併法人とする適格合併を行った場合には戻し入れを行わない)。

誤り!

完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	× 2・4・1	法人名	合併法人 (G 3)
譲受法人名	1	G 2			計
譲渡損益調整資産の種類	2	土地			
譲渡年月日	3	・ ・	・ ・	・ ・	
譲渡収益の額	4	800万	円	円	円
譲渡原価の額	5	1,000万			
譲渡損失額 (5) - (4) (マイナスの場合は0)	10	200万			
当期が譲渡年度である場合の益金算入額 (10)	11	0			
譲渡損失額 (10)のうち期首現在で損金の額に算入されていない金額 (前期の(17))	15	200万			
当期損金算入額 [税理士により計算する場合には、(22)又は(26)の金額]	16	0			
翌期以後に損金の額に算入する金額 (10)又は(15) - (16)	17	200万			
当期に譲渡法人において生じた調整事由	18	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()

別表十四(五) 平三十一・四・一以後 結事業年度分

G 1が有していた譲渡損益調整額はG 3に引き継がれているか。

キーワード

譲渡損益調整資産・・・固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で売買目的有価証券、譲受法人において売買目的有価証券とされる有価証券及び譲渡直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産以外のものをいいます（法法61の13①、法令122の14①）。

要確認事項

譲渡法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合には、当該適格合併における合併法人と譲渡法人との間に完全支配関係があるかどうかを確認し、完全支配関係がある場合には、上記着眼点にあるような誤りがないかどうかの確認が必要になります。

また、別表十四（五）18欄のその他に○印がつけられ、カッコ内に理由が記載されていない場合には、理由を確認し、譲渡損益調整額を戻し入れる必要があるものか検討する必要があります。

(グループ法人間の譲渡損益の繰延べ②)

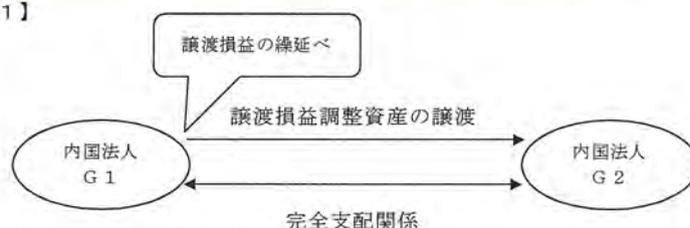
譲受法人を被合併法人とする適格合併により譲受法人との間の完全支配関係が消滅したことのみに基づいて譲渡損益調整額を戻し入れていないか。

ポイント

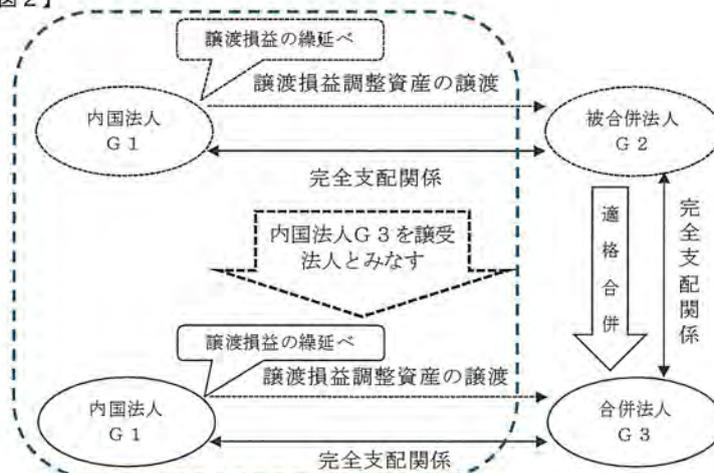
内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）がその有する譲渡損益調整資産を完全支配関係がある他の内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）に譲渡した場合には、その譲渡を行った内国法人（以下「譲渡法人」といいます。）は、譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（以下「譲渡損益調整額」といいます。）を繰り延べ（法法 61 の 13①）【図 1】、その譲渡を受けた他の内国法人（以下「譲受法人」といいます。）が当該譲渡損益調整資産の譲渡等を行ったり、譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合には、譲渡損益調整額を戻し入れます（法法 61 の 13②③）。

ただし、譲受法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配により当該譲渡損益調整資産を譲受法人との間に完全支配関係を有する合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（以下「合併法人等」といいます。）に移転したときには、当該合併法人等が当該譲渡損益調整資産に係る譲受法人とみなされますので、譲渡法人は譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなっても譲渡損益調整額の戻し入れを行いません（法法 61 の 13③⑥）【図 2】。

【図 1】



【図 2】



着眼点

完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	譲渡法人 (G 1)
譲受法人名	1	G 2		計
譲渡損益調整資産の種類	2	土地		
譲渡年月日	3			
譲渡収益の額	4	800万	円	円
譲渡原価の額	5	1,000万	円	円
譲渡損失額 (5) - (4) (マイナスの場合は0)	10	200万		
当期が譲渡年度である場合の差金算入額 (10)	11	0		
譲渡損失額 (10)のうち期首現在で損金の額に算入されていない金額 (前期の(17))	15	200万		
当期損金算入額 (期首より異なる場合)	16	200万		
調整金額	17	0		
当期に譲渡法人において生じた調整事由	18	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()	譲渡・償却 その他()

別表十四(五) 平三十一・四・一以後 結事業年度分

キーワード

譲渡損益調整資産・・・固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で売買目的有価証券、譲受法人において売買目的有価証券とされる有価証券及び譲渡直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産以外のものをいいます（法法61の13①、法令122の14①）。

要確認事項

譲受法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合には、当該適格合併における合併法人と譲受法人との間に完全支配関係があるかどうかを確認し、完全支配関係がある場合には、上記着眼点にあるような誤りがないかどうかの確認が必要になります。

別表十四(五) 18欄のその他に○印がつけられ、カッコ内に理由が記載されていない場合には、理由を確認し、譲渡損益調整額を戻し入れる必要があるものか検討する必要があります。

(みなし事業年度)

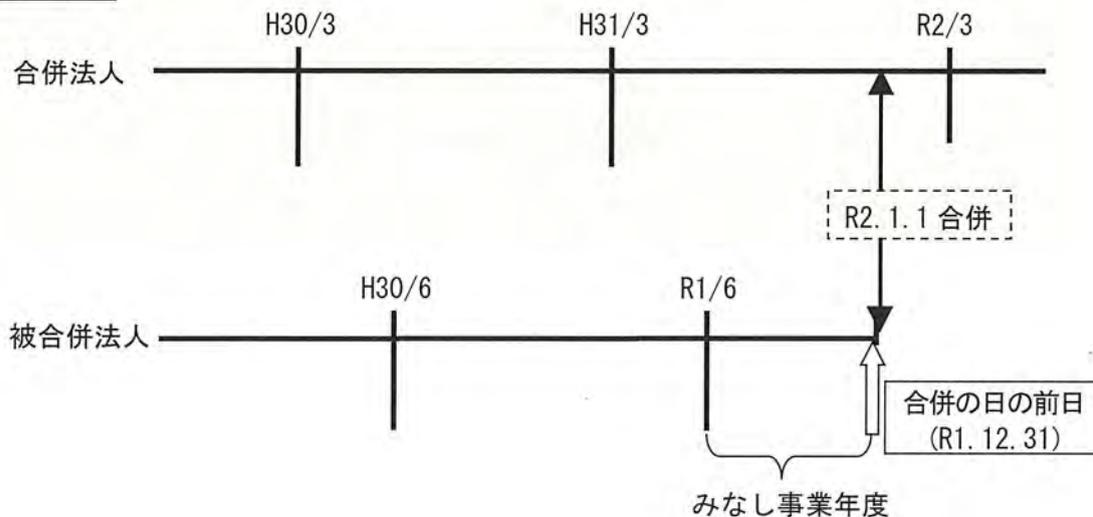
合併を行った場合、被合併法人の事業年度の開始の日から合併の日の前日までの期間をみなし事業年度として確定申告書を提出しているか。

ポイント

合併法人は被合併法人の事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間を事業年度とみなして、当該事業年度終了の日の翌日から二月以内に合併法人の納税地の所轄税務署長に対して被合併法人分の確定申告書を提出しなければなりません（通法 6、法法 14 ①二、74①、法基通 1-1-5）。

なお、合併法人には、合併に伴うみなし事業年度の規定はありませんので、通常の実業年度で確定申告書を提出することとなります。

着眼点



キーワード

被合併法人・・・合併によりその有する資産及び負債の移転を行った法人をいいます（法法 2 十一）。

合併法人・・・合併により被合併法人から資産及び負債の移転を受けた法人をいいます（法法 2 十二）。

II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：被合併法人編》

要確認事項

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	1・7・1 1・12・31	法人名	合併法人〇〇 (被合併法人△△)	付表
組織再編成の態様	1	合併分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 (2・1・1)	適格区分	2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	合併法人〇〇 被合併法人△△				

別表一(一)の事業年度は、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」における組織再編成の日の前日までとなっているか。

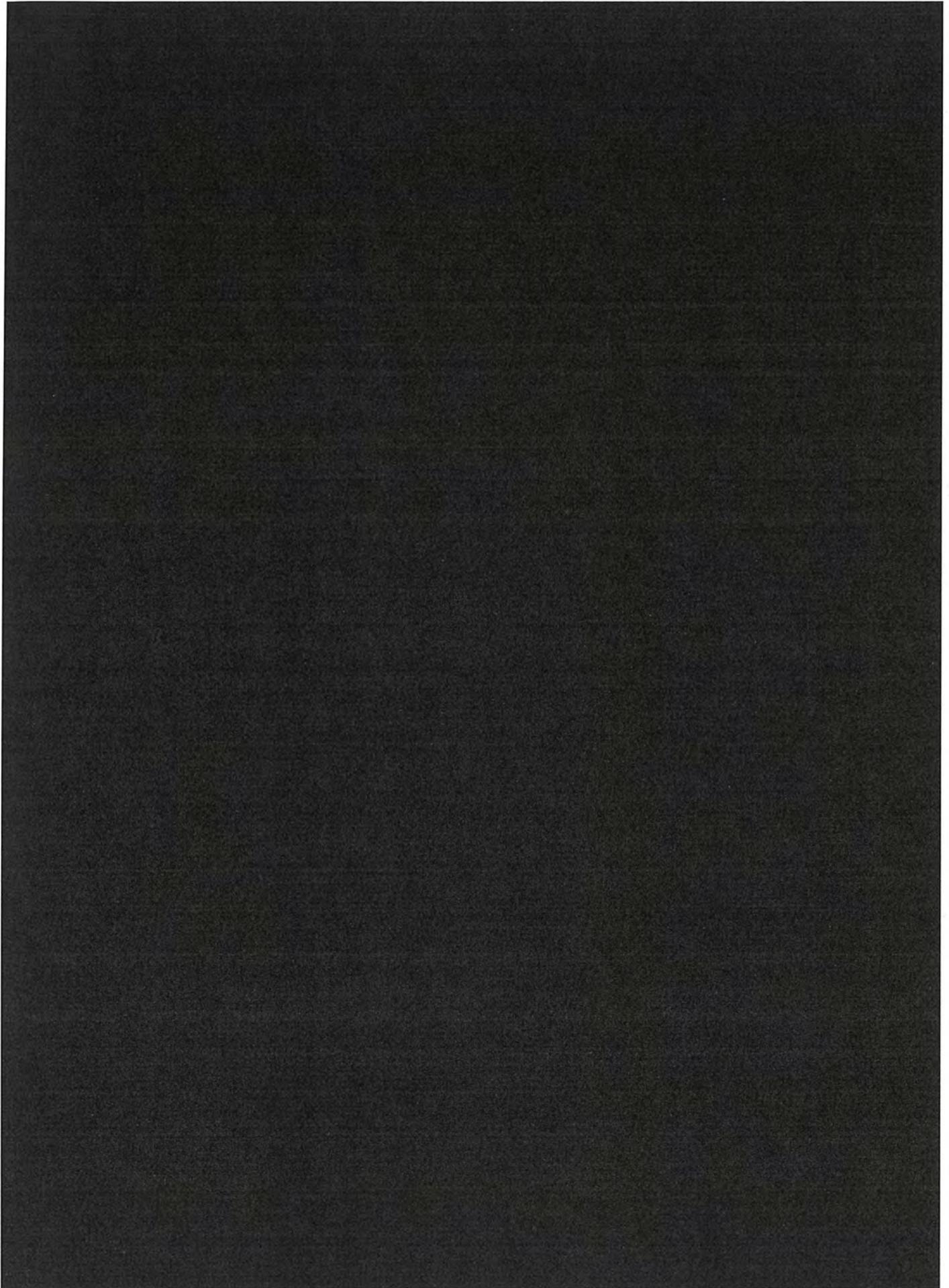
令和 年 月 日 税務署長殿		法人区分	事業年度(年)		申告年月日	
納税地	電話() -	事業種目	売上金額	申告年月日	申告区分	申告区分
フリガナ 法人名	合併法人〇〇 (被合併法人△△)	同非区分	申告年月日	申告区分	申告区分	申告区分
法人番号		旧納税地及び 旧法人番号等	申告年月日	申告区分	申告区分	申告区分
フリガナ 代表者 記名押印		添付書類	申告年月日	申告区分	申告区分	申告区分
代表者 住所		法人税	申告年月日	申告区分	申告区分	申告区分
平成(令和) 01 年 07 月 01 日	事業年度分の法人税	確定申告書	申告年月日	申告区分	申告区分	申告区分
平成(令和) 01 年 12 月 31 日	課税事業年度分の地方法人税	確定申告書	申告年月日	申告区分	申告区分	申告区分
所得金額又は欠損金額 (別表四「47の①」)	1	所得税の額 (別表六「6の⑥」)	17			

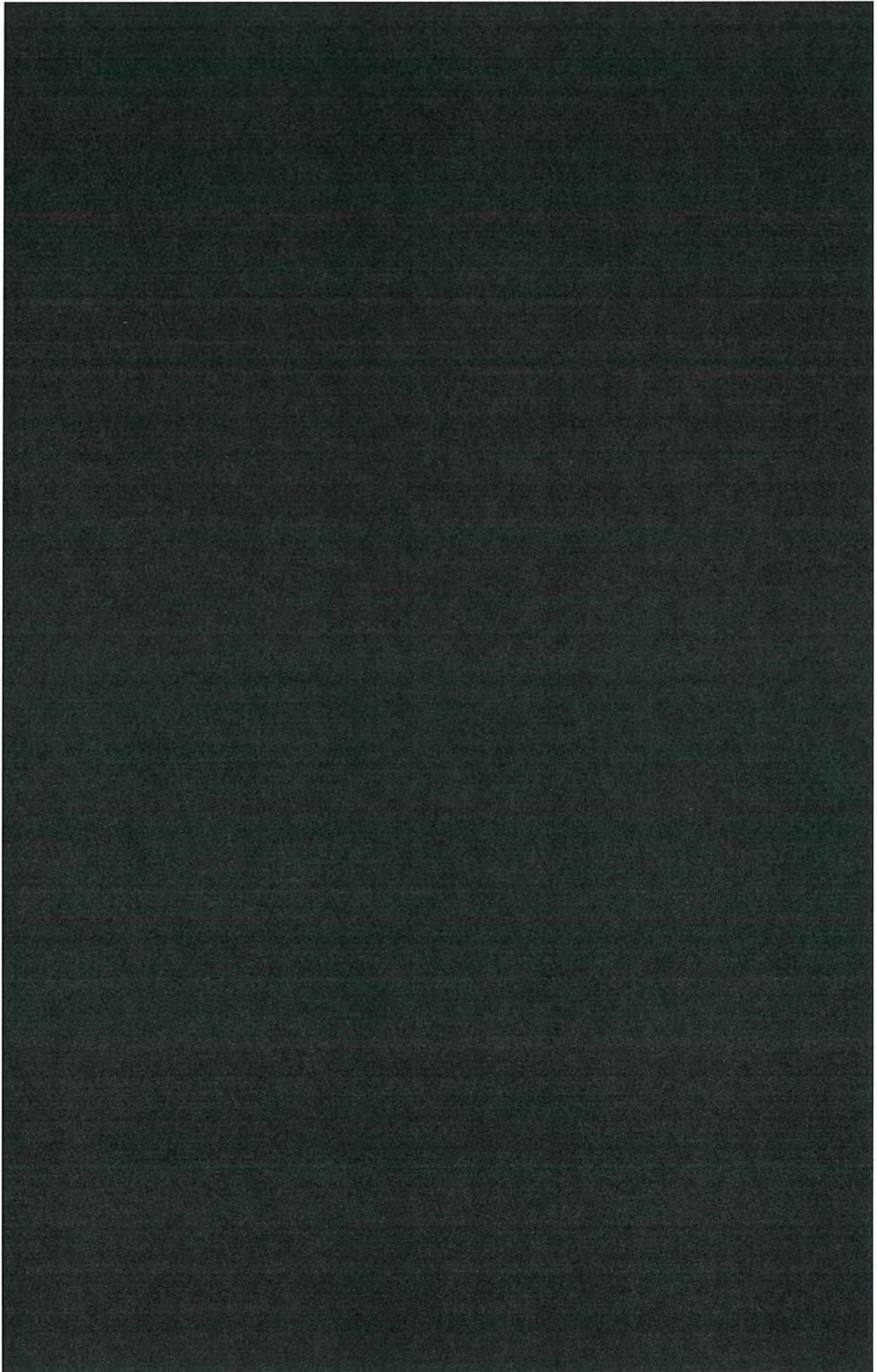
合併法人は上記のように、令和元年7月1日～同年12月31日をみなし事業年度とする被合併法人分の確定申告書を提出する必要がありますので、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」の「組織再編成の日」及び確定申告書別表一(一)に記載された「事業年度」欄を確認する必要があります。

また、被合併法人分のみなし事業年度に係る確定申告書は提出もれが多いことから、合併法人において当該申告書が提出されているか確認する必要があります。

参考

法人の消費税の課税期間は事業年度(消法 19①二)とされているため、被合併法人が合併により解散した場合には、みなし事業年度の期間を課税期間とする消費税の申告を行う必要があります。





(一括償却資産)

非適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時ににおける一括償却資産の金額を損金の額に算入しているか。

ポイント

非適格合併に係る被合併法人の**最後事業年度**（合併の日の前日の属する事業年度）終了の時に於いて有する一括償却資産の金額は、当該被合併法人の最後事業年度の損金の額に算入することとなります（法令 133 の 2④）。

一方、適格合併の場合は、被合併法人の一括償却資産は合併法人に引き継がれることとなります（法令 133 の 2⑦）。

着眼点

＜最後事業年度の申告書＞

一括償却資産の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	被合併法人		
事業の用に供した事業年度又は連結事業年度	1	円	円	円	円	円
同上の事業年度又は連結事業年度において事業の用に供した一括償却資産の取得価額の合計額	2	円	円	円	円	円
当期の月数 (事業の用に供した事業年度の中間申告又は連結事業年度の連結中間申告の場合は、当該事業年度又は連結事業年度の月数)	3	月	月	月	月	月
当期分の損金算入限度額 (2) × $\frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円	円
当期損金経理額	5					
差引	損金算入不足額 (4) - (5)	6				
	損金算入限度超過額 (5) - (4)	7				
損金算入限度超過額	前期からの繰越額	8				
	同上のうち当期損金額 (6)と(8)のうち少ない金額)	9				
	翌期の繰越額 (7) + (8) - (9)	10				

非適格合併を行ったことにより損金の額に算入されることとなる一括償却資産の金額が計上されていないか。

別表十六(ハ) 第三十一・四、以後終了事業年度又は連結事業年度分

キーワード

最後事業年度・・・被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます（法 62②）。

要確認事項

非適格合併に係る被合併法人の最後事業年度終了の時に一括償却資産の金額がある場合、その全額が損金の額に算入されているか確認する必要があります。

(受取配当等の益金不算入①)

適格合併に係る合併法人において、簡便法により受取配当等の益金不算入額を計算している場合、合併前の合併法人の負債利子控除割合をそのまま使用していないか。

ポイント

平成27年4月1日後に適格合併を行っている法人が、受取配当等の益金不算入額の計算において、「株式等に係る負債の利子の額」を基準年度の実績による方法（簡便法）によっている場合、被合併法人の基準年度における「株式等に係る負債の利子の額」も含めて算出することとなります。

なお、この方法による場合は、合併法人及び被合併法人の全てが平成27年4月1日に存在していることが要件とされています（法令22④）。

着眼点

〈平成31年4月1日適格合併の場合〉

事業年度	H31/3期	法人名	合併法人			別表八(一)	R2/3期	法人名	合併法人			別表八(一)
基準年度実績により負債利子等の額を計算する場合												
円	完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)		14	円		平三十・四・一	円	完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)		14	円	平三十一・四・一
関係法人等 の株式の 計	受取配当等の額 (34の計)		15			以後終了事業年度分	受取配当等の額 (34の計)		15			以後終了事業年度分
	当期に支払う負債利子等の額		16				当期に支払う負債利子等の額		16			
	国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額、関連者等に係る支払利子等の損金不算入額又は恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入額 (別表十七(一)「35」と別表十七(二)「25」のうち多い金額又は別表十七(二)「30」と別表十七(三)「17」のうち多い金額)		17				国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額、関連者等に係る支払利子等の損金不算入額又は恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入額 (別表十七(一)「35」と別表十七(二)「24」のうち多い金額又は別表十七(二)「29」と別表十七(三)「17」のうち多い金額)		17			
	超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)の三)「10」		18				超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)の三)「10」		18			
	計 (16) - (17) + (18)		19				計 (16) - (17) + (18)		19			
	平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始した各事業年度の負債利子等の額の合計額		20				平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始した各事業年度の負債利子等の額の合計額		20			
	同上の各事業年度の関連法人株式等に係る負債利子等の額の合計額		21				同上の各事業年度の関連法人株式等に係る負債利子等の額の合計額		21			
	負債利子控除割合 (21) (20)		22				負債利子控除割合 (21) (20)		22			
	受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (19) × (22)		23	円			受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (19) × (22)		23	円		
	その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)		24				その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)		24			
非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)		25			非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)		25					
受取配当等の益金不算入額 (14) + ((15) - (23)) + (24) × 50% + (25) × (20%又は40%)		26			受取配当等の益金不算入額 (14) + ((15) - (23)) + (24) × 50% + (25) × (20%又は40%)		26					

当事業年度に適格合併が行われているのに前事業年度の記載金額と同額になっていないか。

キーワード

基準年度の実績による方法（簡便法）・・・平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始した各事業年度における当年度実績により計算した株式等に係る負債の利子の額をもとにする方法をいいます（法令22④）。

要確認事項

当期中に適格合併が行われ、かつ、**基準年度の実績による方法**により「株式等に係る負債の利子の額」が算出されている場合には、被合併法人における基準年度の実績も含めて「株式等に係る負債の利子の額」を算出するため、一般に、別表八(一)「20」～「22」欄は、前期のこれらの欄とは一致しません（被合併法人の基準年度において支払利子がないなどの場合には、「株式等に係る負債の利子の額」が0円となるため、結果として一致する場合があります。）。

したがって、これらの欄が前期と一致している場合には、被合併法人分の基準年度における「株式等に係る負債の利子の額」も含めて算出しているか確認する必要があります。

参考

非適格合併の場合、被合併法人の基準年度における「株式等に係る負債の利子の額」の実績を考慮する必要はありません（法令22④）。

(受取配当等の益金不算入②)

受取配当等の益金不算入額の計算において、被合併法人から移転を受けた関連法人株式等の判定は適正か。

ポイント

受取配当等の益金不算入額の計算において、被合併法人から移転を受けた株式等が関連法人株式等に該当するか判定を行う際の保有期間は、次のようになります。

適格合併により被合併法人から他の内国法人の発行済株式等の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の株式等の移転を受けた場合には、被合併法人のその株式等の保有期間を合併法人の保有期間とみなすこととされています(法令22の3③)。

非適格合併により被合併法人から引き継いだ株式等は、合併の日にその株式等を取得したものととして、合併法人の保有期間のみで関連法人株式等に該当するか判定することとなります。

着眼点

受取配当等の益金不算入に関する明細書				事業年度	法人名	合併法人
当年度実績により負債利子等の額を計算する場合		基準年度実績により負債利子等の額を計算する場合				
完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)	1	円	完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)	14	円	
受取配当等の額 (34の計)	2		受取配当等の額 (34の計)	15		
当期に支払う負債利子等の額	3		当期に支払う負債利子等の額	16		
連結法人に支払う負債利子等の額	4		国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額、関連者等に係る支払利子等の損金不算入額又は恒久的施設に補せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入額 (別表十七(一)「35」と別表十七(二)「24」のうち多い金額)又は(別表十七(二)「29」と別表十七(三)「17」のうち多い金額)	17		
超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)「10」)	5		超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)「10」)	18		
計 (3)-(4)-(5)+(6)	6		計 (16)-(17)+(18)	19		
総資産価値額 (29の計)	7		合併により移転を受けた株式である場合、保有期間の判定に注意が必要である。	0		
期末関連法人株式等の帳簿価額 (30の計)	8			1		
受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (7)×(9) (8)	9			2		
受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (19)×(22) (20)	10			23	円	
その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)	11		その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)	24		
非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)	12		非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)	25		
受取配当等の益金不算入額	13		受取配当等の益金不算入額 (14)+(15)-(23)+(24)×50%-(25)×(20%又は40%)	26		
関連法人名	本店の所在地	受取配当等の額の計算期間	所有割合	受取配当等の額	算入される金額	(32)-(33)
△△株		30・4・1 31・3・31	40	1,000,000 円	円	1,000,000 円
計						1,000,000

別表八(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

キーワード

関連法人株式等・・・内国法人が、他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の株式等を、その内国法人が他の内国法人から受ける配当等の額の計算期間の初日からその計算期間の末日まで引き続き有している場合におけるその株式等をいいます。ただし、完全子法人株式等を除きます(法法23⑥、法令22の3)。

要確認事項

適格合併により被合併法人から他の内国法人の発行済株式等の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の株式等の移転を受けた場合に、被合併法人のその株式等の保有期間を合併法人の保有期間とみなして、**関連法人株式等**に該当するかどうかの判定を行うものとされています。

なお、被合併法人から発行済株式等の総数又は総額の3分の1以下の数又は金額の株式等の移転を受けた場合には、合併法人の保有期間とはみなされません。

(受取配当等の益金不算入③)

受取配当等の益金不算入額の計算において、被合併法人から移転を受けた完全子法人株式等の判定は適正か。

ポイント

受取配当等の益金不算入額の計算において、被合併法人から移転を受けた株式等が**完全子法人株式等**に該当するか判定を行う際の合併法人と配当を支払う内国法人との間に完全支配関係があった期間は、次のようになります。

適格合併により被合併法人から配当等の額の元本である当該被合併法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の株式等の移転を受けた場合において、当該適格合併が当該配当等の額の計算期間の末日の翌日から当該配当等の額の支払に係る効力が生ずる日までの間に行われたものであるときは、当該被合併法人と当該他の内国法人との間に完全支配関係があった期間を合併法人と当該他の内国法人との間に完全支配関係があったものとみなすこととされています(法令 22 の 2③)。

したがって、例えば、計算期間の初日から適格合併の日の前日まで継続して被合併法人とその支払を受ける配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があり、当該適格合併により当該計算期間の中途において当該被合併法人から当該他の内国法人の株式等の移転を受け、合併法人が当該計算期間の末日まで継続して保有していた場合であっても、被合併法人の当該株式等の保有期間は合併法人の保有期間とはみなされないことから、当該他の内国法人の株式等は**完全子法人株式等**とは判定されません。

なお、非適格合併により被合併法人から引き継いだ株式等は、合併の日にその株式等を取得したものとして、**完全子法人株式等、関連法人株式等、その他株式等又は非支配目的株式等**(法法 23①⑤⑥⑦)のいずれに該当するかを判定することとなります。

II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：合併法人編》

着眼点

受取配当等の益金不算入に関する明細書		事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	合併法人
当年度実績により負債利子等の額を計算する場合		基礎年度実績により負債利子等の額を計算する場合			
完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)	1	円		完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)	14
受取配当等の額 (34の計)	2			受取配当等の額 (34の計)	15
当期に支払う負債利子等の額	3			当期に支払う負債利子等の額	16
連結法人に支払う負債利子等の額	4			国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額、関連者等に係る支払利子等の損金不算入額又は恒久的施設に備せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入額 (別表十七(一)「35」と別表十七(二)「24」のうち多い金額)又は(別表十七(二)「29」と別表十七(三)「17」のうち多い金額)	17
国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額、関連者等に係る支払利子等の損金不算入額又は恒久的施設に備せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入額 (別表十七(一)「35」と別表十七(二)「24」のうち多い金額)又は(別表十七(二)「29」と別表十七(三)「17」のうち多い金額)	5			超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)「10」)	18
超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)「10」)	6			計 (16)-(17)+(18)	19
(5)-(4)-(5)+(6) 総資産価値額 (29の計)	7			平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始した各事業年度の負債利子等の額の合計額	20
期末関連法人株式等の帳簿価額 (30の計)	8			同上の各事業年度の関連法人株式等に係る負債利子等の額の合計額 負債利子控除割合 (21) (20)	21
受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (7)×(9) (8)	10			受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (19)×(22)	22
その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)	11			その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)	24
非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)	12			非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)	25
受取配当等の益金不算入額 (1)+(2)-(19)+(11)×50%+(12)×20%又は40%	13			受取配当等の益金不算入額 (14)+(15)-(23)-(24)×50%+(25)×20%又は40%	26

別表八(一) 平成三十二・四・一以後終了事業年度分

法人名	本店の所在地	受取配当等の額の計算期間	31
〇〇(株)		30・5・1 31・4・30	1,000,000 円
計			1,000,000

左のうち益金の額に益金不算入の対象となる金額

合併により移転を受けた株式である場合、保有期間の判定に注意が必要である。

キーワード

完全子法人株式等・・・配当等の額の計算期間の初日から当該計算期間の末日まで継続して内国法人とその支払を受ける配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式等をいいます(法法 23⑤、法令 22 の 2①)。

関連法人株式等・・・内国法人が、他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 3 分の 1 を超える数又は金額の株式等を、その内国法人が他の内国法人から受ける配当等の額の計算期間の初日からその計算期間の末日まで引き続き有している場合におけるその株式等をいいます。ただし、完全子法人株式等を除きます(法法 23⑥、法令 22 の 3)。

その他株式等・・・完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式等をいいます(法法 23①)。

非支配目的株式等・・・内国法人が、他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の5%以下に相当する数又は金額の株式等を、その内国法人が他の内国法人から受ける配当等の額の支払に係る基準日において有する場合におけるその株式等をいいます。ただし、**完全子法人株式等**を除きます(法法23⑦、法令22の3の2)。

要確認事項

適格合併により被合併法人から配当等の額の元本である当該被合併法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の株式等の移転を受けた場合に、当該適格合併が当該配当等の額の計算期間の末日の翌日から当該配当等の額の支払に係る効力が生じる日までの間に行われたものであるときは、被合併法人と当該他の内国法人との間に完全支配関係があった期間を合併法人と当該他の内国法人との間に完全支配関係があったものとみなして、**完全子法人株式等**に該当するかどうかの判定を行うものとされています。

(貸倒引当金)

一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の貸倒実績率の計算に当たり、被合併法人に係る貸倒れの実績を含めて計算しているか。

ポイント

適格合併が行われた場合、合併法人における貸倒実績率の計算は、合併法人の前3年内事業年度終了の時における「一括評価金銭債権の帳簿価額」、「貸倒れによる損失の額等」、「事業年度の数」及び「事業年度の月数」に、合併法人の前3年内事業年度に含まれる被合併法人の各事業年度の「一括評価金銭債権の帳簿価額」、「貸倒れによる損失の額等」、「事業年度の数」及び「事業年度の月数」を含めることとなります（法令96⑥）。

なお、被合併法人に一括評価金銭債権の帳簿価額及び貸倒れによる損失の額等がない場合であっても、被合併法人に係る「事業年度の数」及び「事業年度の月数」は含めて計算することとなります。

着眼点

業年度は連結業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	(合併法人)	円	別表十一の二 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度	
貸倒実績率の計算	前3年内事業年度(設立事業年度である場合には当該事業年度又は連結事業年度末における一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額)	(9)	9			
	前3年内事業年度における事業年度及び連結事業年度の数	10	10			
	前3年内には貸倒れによる損失の額等(貸倒れによる損失の額等又は連結事業年度末における一括評価金銭債権の帳簿価額)	令第96条第6項第2号イの貸倒れによる損失の額の合計額	11	11		
	損金の額に算入された令第96条第6項第2号ロの金額の合計額	12	12			
	損金の額に算入された令第96条第6項第2号ハの金額の合計額	13	13			
	益金の額に算入された令第96条第6項第2号ニの金額の合計額	14	14			
	貸倒れによる損失の額等の合計額	(11) + (12) + (13) - (14)	15	15		
	(15) ×	12	16	16		
	前3年内事業年度における事業年度及び連結事業年度の月数の合計	17	17			
	貸倒実績率	(16) (17)				
(小数点以下4位未満切上げ)						

被合併法人分が含まれているか。

キーワード

前3年内事業年度・・・当該事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度をいいます。

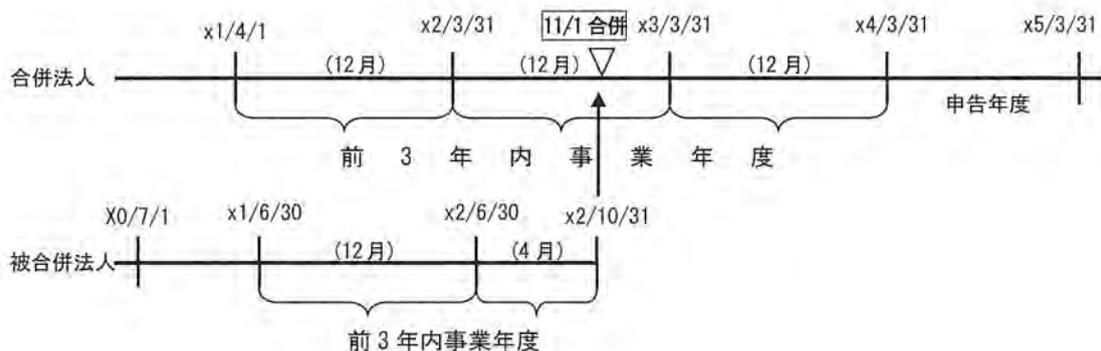
適格合併に係る合併法人である場合には、合併法人の当該事業年度開始の日前3年以内に開始した被合併法人の各事業年度も含まれます（法令96⑥）。

要確認事項

合併法人及び被合併法人の前3年内事業年度の別表十一(一)及び別表十一(一の二)等により適否を判断することとなります。

参考

＜合併法人と被合併法人の決算期が異なる場合の「前3年内事業年度」の範囲の例＞



(特定資産譲渡等損失額①)

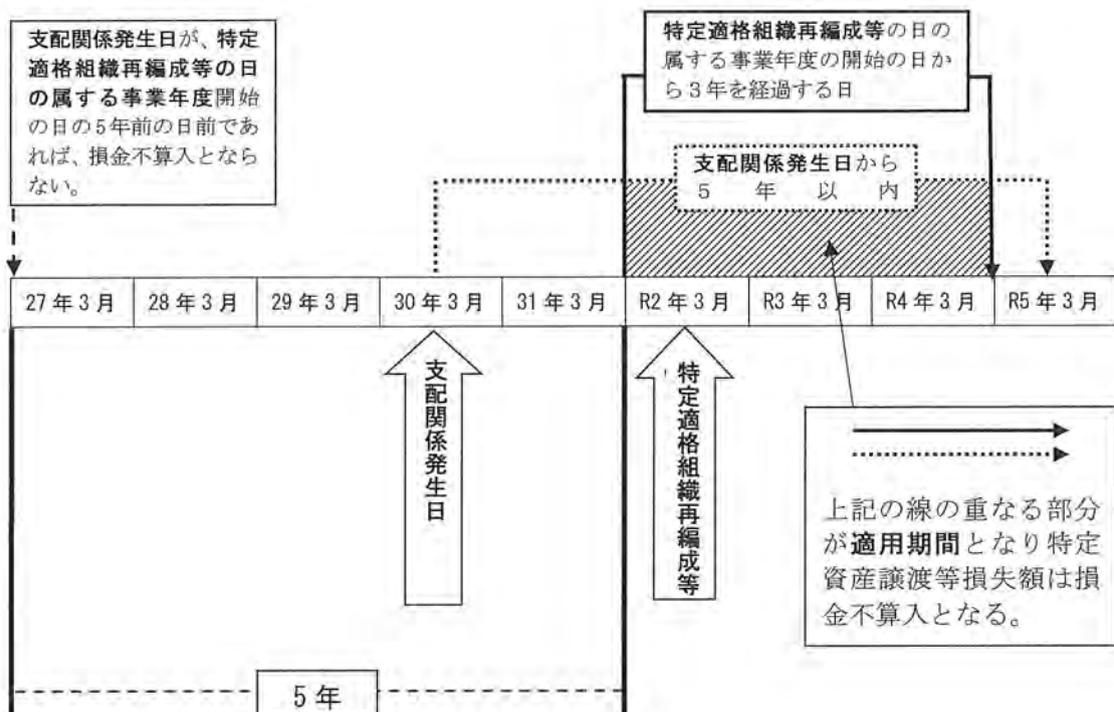
特定適格組織再編成等に該当する合併により被合併法人から引き継いだ資産の譲渡等損失額が計上されていないか。

ポイント

内国法人と支配関係法人との間でその内国法人を合併法人とする**特定適格組織再編成等**に該当する合併が行われた場合に、**支配関係**が合併法人の**適格組織再編成等**に該当する合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じているときは、その合併の日の属する事業年度の開始の日から3年を経過する日までに生じた特定資産譲渡等損失額は損金不算入となります。ただし、その経過する日とその**支配関係**が生じた日以後5年を経過する日後となる場合にあっては、その5年を経過する日までの期間となります(法法62の7)。

特定資産譲渡等損失額とは次の金額の合計額をいいます。

- 1 **特定引継資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定引継資産**の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額(法法62の7②一、法令123の8③~⑬)
- 2 **特定保有資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定保有資産**の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額(法法62の7②二、法令123の8⑭⑮)



着眼点

(株)ABC
損益計算書 R2年3月
売上 ○○
原価 △△
土地譲渡損×××
当期利益

土地等の譲渡損失の計上がある。

付表
「組織再編成に係る主要な
事項の明細書」
合併年月日 平成30年5月1日
適格合併
合併法人 (株)ABC
被合併法人 (株)○○

前5年内に適格合併をしている。

特定資産譲渡等損失額の損金不算入に関する
明細書

事業年度 又は連結 事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	(株)ABC
当期中の適用期間	1 31・4・1 2 2・3・31	特定引継資産に係る特定資産 譲渡等損失額の損金不算入額 (11)、(16)、(21)又は(別表十四(六)付表二「6」)	6 円
特定適格組織再編成等の区分	2 適格合併	特定保有資産に係る特定資産 譲渡等損失額の損金不算入額 (14)、(23)、(28)、(30)、(33)、(36) 又は(別表十四(六)付表二「11」)	7 円
特定適格組織再編成等の日	3 30・5・1	特定資産譲渡等損失額の損金不算入額 (6)+(7)	8 円
特定適格組織再編成等に係る被合併法人等の名称	4 (株)○○		
支配関係発生日	5 29・2・21		
特定引継資産又は特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額の計算			
(1)の期間における特定引継資産の 譲渡等特定事由による損失の額	9	(1)の期間における特定保有資産の 譲渡等特定事由による損失の額	12 円
(1)の期間における特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益 特定引継資産に係る特定資産譲渡等 (9) - (10)			
支配関係発生日が適格合併の日の属する事業年度開始の日 の5年前の日以後の場合、各欄が適正に記載されているか 確認が必要となります。			
(12) - (13)			
特定引継資産又は特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額の特例計算			
特 定 引 継 資 産		特 定 保 有 資 産	
時額 円	時 価 純 資 産 超 過 額	円	時 価 純 資 産 超 過 額

別表十四(六) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結

キーワード

- 支配関係 一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数の若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係(以下「当事者間の支配関係」といいます。)又は当該一の者との間に当事者間の支配関係がある法人相互の関係をいいます(法法2十二の七の五、法令4の2①)。
- 支配関係発生日 合併法人と被合併法人との間に特定適格組織再編成等の

II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：合併法人編》

日の直前まで継続して支配関係がある場合のその支配関係があることとなった日をいいます。(法法 62 の 7②一、法基通 12 の 2-2-5)。

特定適格組織再編成等・・・適格合併若しくは適格合併に該当しない合併（以下「非適格合併」といいます。）で法法 61 の 13①の規定の適用があるもの、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配のうち、法法 57④に規定する共同で事業を行うための適格組織再編成等として政令で定めるものに該当しないものをいいます(法法 62 の 7①、法令 112③⑩)。

特定引継資産・・・合併法人が被合併法人から**特定適格組織再編成等**により移転を受けた資産で、被合併法人が合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日前から所有していたものをいいます(法法 62 の 7②一)。ただし、次の資産を除きます(法令 123 の 8③)。

- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
- ・ 短期売買商品等
- ・ 売買目的有価証券
- ・ **特定適格組織再編成等**の日における帳簿価額又は取得価額が 1,000 万円に満たない資産(法規 27 の 15①)
- ・ **支配関係発生日**の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産及び同日における価額が同日における帳簿価額を下回っていない資産
- ・ 非適格合併により移転を受けた資産で法法 61 の 13①に規定する譲渡損益調整資産以外のもの

特定保有資産・・・合併法人が**支配関係発生日**の属する事業年度開始の日前から有していた資産をいいます(法法 62 の 7②二)。ただし、次の資産を除きます(法令 123 の 8④)。

- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
- ・ 短期売買商品等
- ・ 売買目的有価証券
- ・ **特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が 1,000 万円に満たない資産(法規 27 の 15①)
- ・ **支配関係発生日**の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産及び同日における価額が同日における帳簿価額を下回っていない資産

適用期間・・・**特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度の開始の日から同日以後 3 年を経過する日(その経過する日がその支

II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：合併法人編》

配関係発生日以後5年を経過する日後となる場合にあつては、その5年を経過する日)までの期間をいいます(法法62の7①)。

要確認事項

支配関係発生日は、別表七(一)付表一又は別表十四(六)で確認できますが、同別表が申告書に添付されていない場合には、合併法人に被合併法人の株式の保有割合が発行済株式の50%超となった日を確認する必要があります。

参 考

合併法人又は被合併法人において**支配関係**事業年度の前事業年度終了時に含み益(時価純資産価額>簿価純資産価額)又は含み損(時価純資産価額<簿価純資産価額)がある場合には、明細書の添付及び書類の保存を要件に当該含み益に対応する特定資産譲渡等損失額に相当する額は全額損金の額に算入することができる特例又は一定の損失相当額は損金の額に算入することができる特例があります(法令123の9①②⑥)。

(特定資産譲渡等損失額②)

適格合併が行われた場合において支配関係が当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じていることのみをもって特定資産譲渡等損失額を損金不算入としていないか。

ポイント

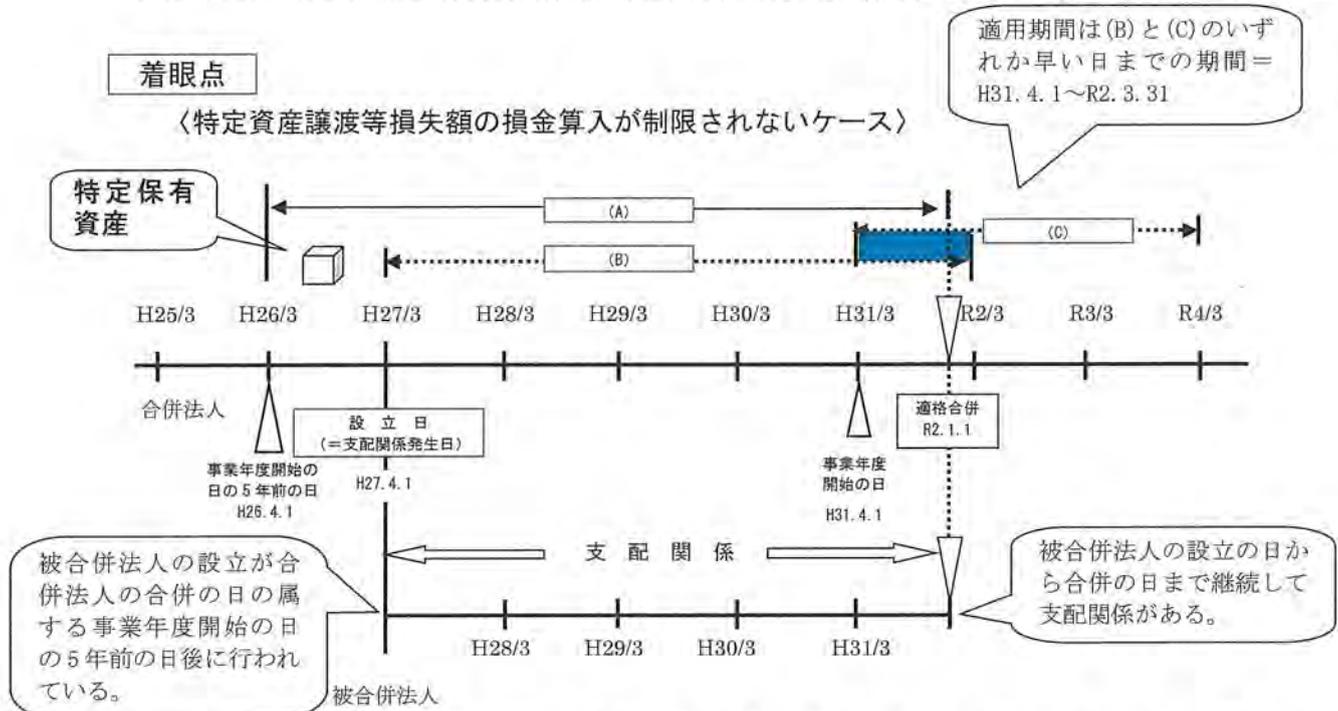
合併法人と被合併法人との間に**支配関係**がある場合に、次の①と②のいずれにも該当しないときは、当該適格合併の日を含む事業年度開始の日から同日以後3年を経過する日までの期間（(C)の期間）に生じた**特定資産譲渡等損失額**は損金不算入となります。ただし、その経過する日が当該合併法人と当該被合併法人との間に最後に**支配関係**があることとなった日以後5年を経過する日後となる場合にあっては、その5年を経過する日までの期間（(B)の期間）となります（法法62の7①）。

- ① みなし共同事業要件を満たすこと
- ② その被合併法人とその合併法人との間にその合併法人のその適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、その被合併法人の設立の日又はその合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して**支配関係**があること（一定の場合に該当するものを除きます。）

したがって、**支配関係**が適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合でも、当該5年前の日から当該合併の日までの期間（(A)の期間）に合併法人又は被合併法人が設立されている場合に、その設立の日から継続して**支配関係**がある場合には**特定資産譲渡等損失額**の損金算入が制限されません（法法62の7）。

着眼点

〈特定資産譲渡等損失額の損金算入が制限されないケース〉



上図のような場面において合併法人が**特定保有資産**を令和2年3月期に譲渡し、譲

渡損を計上したとしても、上記②の日のうち最も遅い日である被合併法人の設立の日（平成 27 年 4 月 1 日）から**支配関係**が継続していますので特定資産譲渡等損失額の損金算入は制限されないこととなります。

キーワード

支配関係・・・・・・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の 50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法 2 十二の七の五、法令 4 の 2①）。

特定資産譲渡等損失額・・・・次に掲げる金額の合計額をいいます。

1 **特定引継資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額 から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額（法法 62 の 7②一、法令 123 の 8③～⑬）

2 **特定保有資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額（法法 62 の 7②二、法令 123 の 8⑭⑮）

特定引継資産・・・・・・・・合併法人等が当該合併法人等との間に支配関係がある被合併法人等（以下「支配関係法人」といいます。）から**特定適格組織再編成等**により移転を受けた資産で当該支配関係法人が当該合併法人等との間に**最後に支配関係があることとなった日前**から有していたものをいいます（法法 62 の 7②一）。ただし一定の資産を除きます（法令 123 の 8③）。

特定保有資産・・・・・・・・合併法人等が**支配関係発生日**の属する事業年度開始の日前から有していた資産をいいます（法法 62 の 7②二）。ただし一定の資産を除きます（法令 123 の 8⑭）。

特定適格組織再編成等・・・・適格合併、適格合併に該当しない合併で譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額の繰延べ（法法 61 の 13①）の適用があるもの、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配のうち法法 57④に規定する

共同で事業を行うための適格組織再編成等として政令で定めるものに該当しないものをいいます（法法 62 の 7①、法令 112③⑩）。

要確認事項

適格合併が行われた場合に合併法人が**特定資産譲渡等損失額**を損金の額に算入しているときには、**支配関係**の有無を確認し、**支配関係**がある場合には、次のことを確認する必要があります。

- 1 次の日のうち最も遅い日から**支配関係**が継続しているか
 - (1) 合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日
 - (2) 合併法人の設立の日
 - (3) 被合併法人の設立の日
- 2 みなし共同事業要件を満たしているか

参 考

ポイントの①と②のいずれにも該当しないときは、**特定資産譲渡等損失額**の損金算入が制限され（損金算入が制限される**特定資産譲渡等損失額**については「特定適格組織再編成等に該当する合併により被合併法人から引き継いだ資産の譲渡等損失額が計上されていないか。」を参照してください。）、当該**特定資産譲渡等損失額**を別表四にて加算流出処理をすることとなります。

みなし共同事業要件については、「繰越欠損金の制限規定の判定フロー(1)」を参照してください。

支配関係がなく適格合併となるものは、**特定資産譲渡等損失額**の損金算入が制限されることはありません。

(リース譲渡)

非適格合併であるにもかかわらず、被合併法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額を引き継いでいないか。

ポイント

非適格合併により、合併法人がリース譲渡に係る契約の移転を受けた場合には、その契約当事者の立場を時価で譲り受けることとなるため、被合併法人がその契約について行っていた延払基準の方法を、合併法人において継続して行うことはできません。したがって、被合併法人が延払基準の方法により繰り延べていた収益の額及び費用の額の処理は、当該被合併法人において行うこととなります。

一方、適格合併によりその契約の移転を受けた場合には、その移転を受けた契約に係る収益の額及び費用の額について、その適格合併の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理したときは、延払基準を適用できることとされています(法令128①)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	
組織再編成の態様	1	合併分割(州)現物分配(資)	組織再編成の日(. .)	適格区分	2	適格(法第2条号該当)
					2	その他
組織再編成に係る関連法						
名称及び所在地	3	合併法人 (株)〇〇 被合併法人 (株)××		非適格合併		

<被合併法人の最後事業年度の消費税等の確定申告書>

自 平成 〇〇 年 〇〇 月 〇〇 日 課税期間分の消費税及び地方消費税の(確定)申告書

至 令和 〇〇 年 〇〇 月 〇〇 日

中間申告 自 平成 〇〇 年 〇〇 月 〇〇 日 令和元年十月一日以後終了理
の場合の 対象期間 至 令和 〇〇 年 〇〇 月 〇〇 日

この申告書による消費税の税額の計算				付記事項	割賦基準の適用	延払基準等の適用	工事進行基準の適用	現金の適用	対象する消費税特例の適用
課税標準額	①	〇 〇 〇 〇 〇 〇		03	<input type="checkbox"/>				
消費税額	②			06	<input type="checkbox"/>				
控除過大調整税額	③			07	<input type="checkbox"/>				
控除対象仕入税額	④			08	<input type="checkbox"/>				

被合併法人の最後事業年度に係る消費税等の確定申告書において延払基準等の適用が「有」となっている場合、その収益の額及び費用の額の処理は適正か。

キーワード

リース譲渡・・・法人税法上、リース取引による売買があったものとされるリース資産の引渡しをいいます（法法 63①、64 の 2①③）。

延払基準の方法・・・次の算式により計算した金額を**リース譲渡**に係る収益の額及び費用の額とする方法をいいます（法令 124①②）。

$$\text{収益の額} = \text{リース譲渡の対価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

$$\text{費用の額} = \text{リース譲渡の原価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

※ リース譲渡の対価の額から利息相当額を区分して、利息法により収益計上する方法も**延払基準の方法**とされます（法令 124①二）。

要確認事項

非適格合併の場合は、合併法人が被合併法人から引き継いだ**リース譲渡**に係る契約について、合併事業年度以後の決算において**延払基準の方法**により経理した場合であっても、その収益の額及び費用の額は益金の額及び損金の額に算入されませんので注意が必要です。

なお、**延払基準の方法**により経理していたことにより、被合併法人において計上されていなかった非適格合併により移転した契約に係る収益及び費用は、非適格合併を行ったことに伴い、その契約上の地位がその時の時価により譲渡したものとされることから、合併法人に B/S 科目（売掛金・未収入金等）として引き継がれることとなります。

参考

延払基準の方法のほかに、所定の明細の記載を条件として、一定の計算によりその対価の額を利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分する特例計算をすることができます（法法 63②⑥、法令 124③④）。

(金銭債務の償還差益)

適格合併に係る合併法人が、被合併法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか。

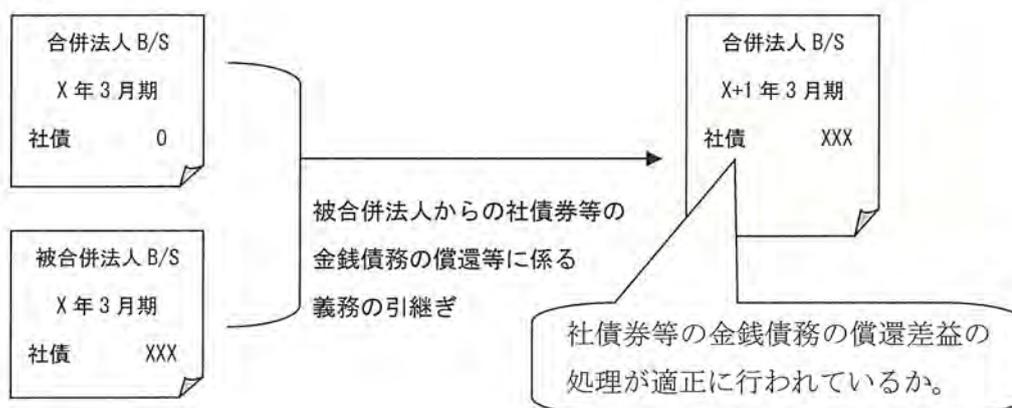
ポイント

合併法人が、適格合併により被合併法人が発行した社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けた場合には、その社債券等の金銭債務の償還差益（金銭債務に係る収入額がその債務額を超える場合のその超える部分の金額）の益金算入の処理も引き継がれます。

この場合の益金算入額は、社債券等の金銭債務の償還差益の額をその償還期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数（適格合併の日の属する事業年度の場合は、適格合併の日から当該事業年度終了の日までの月数）を乗じて計算した金額となります（法令136の2③）。

なお、社債券等の金銭債務の償還差損（金銭債務に係る収入の額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額）についても同様です。

着眼点



要確認事項

適格合併により合併法人が被合併法人から社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか確認する必要があります。

(所得税額控除)

所得税額控除の計算において、非適格合併に係る被合併法人の
 子配当等の元本の所有期間を合併法人の所有期間とみなしていない
 か。

ポイント

適格合併により、被合併法人から子配当等の元本の移転を受けた場合には、被合併法人の元本の所有期間は、合併法人の所有期間とみなして計算することとなります(法令140の2④)。これは、個別法、銘柄別簡便法いずれの方法により所得税の額を計算する場合も同様です。

一方、非適格合併により、被合併法人から子配当等の元本の移転を受けた場合には、被合併法人の元本の所有期間は合併法人の元本の所有期間とはみなされません。

着眼点

<合併の日が平成31年4月1日(非適格合併)の例>

所得税額の控除に関する明細書		事業年度 31.4.1 2.3.31	法人名	合併法人
区分		収入金額 ①	①について課される所得税額 ②	②のうち控除を受ける所得税額 ③
1	公社債及び預貯金の利息、合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。)の収益の分配並びに特定目的信託の社債的受益権の金銭の分配			
2	剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配及び金銭の分配(みなし配当等を除く。)			
3	集団投資信託(合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。))の収益の分配	1,000,000	70,000	11,666
4	割引債の償還差益			
5	その他			
6	計	1,000,000	70,000	11,666

個別法による場合	銘柄	被合併法人から移転を受けた株式		配当等の計算期間	(9)のうち元本所有期間	所有期間割合 (10)(小数点以下3位未満切上げ) (9)	控除を受ける額 (8)×(11)
		収入金額	所得税額				
	A社株式	1,000,000	70,000	12	9	0.75	52,500

A社の配当の基準日 今回令和元年12月31日 前回平成30年12月31日	合併法人の元本の所有期間は平成31年4月1日(合併の日)から令和元年12月31日となることから9月となる。
--------------------------------------------	-------------------------------------------------------

別表六(一) 平成三十一年四月一以後終了事業年度分

キーワード

元本の所有期間・・・利子配当等の計算期間(別表六(一)「9」欄)のうち、合併法人がその元本を所有していた期間をいい、その元本が適格合併により移転を受けたものである場合には、被合併法人の元本の所有期間を合併法人の**元本の所有期間**とみなすこととなります(法令 140 の2④)。

要確認事項

非適格合併が行われた場合、利子配当等の計算期間(別表六(一)「9」欄)とその**元本の所有期間**(別表六(一)「10」欄)が同じ月数であるときは、所得税額控除が過大となっていることが考えられますので注意が必要となります。

(外国税額控除)

適格合併の場合、被合併法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額を適正に引き継いでいるか。

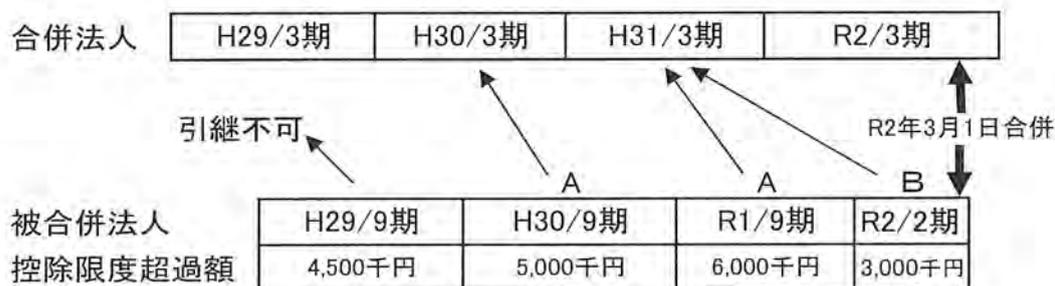
ポイント

適格合併により、被合併法人から事業の移転を受けた場合には、合併法人の**合併事業年度**(合併の日の属する事業年度)以後の各事業年度において、被合併法人の**合併前3年内事業年度**(適格合併の前日3年以内に開始した各事業年度)の**控除余裕額**及び**控除限度超過額**は、合併法人の前3年内事業年度(合併事業年度開始の日の前3年以内に開始した各事業年度)の**控除余裕額**及び**控除限度超過額**とみなされます(法法69⑩)。

被合併法人の**合併前3年内事業年度**の**控除余裕額**及び**控除限度超過額**は次の被合併法人の事業年度の区分に応じ、合併法人の各事業年度のものとなされます(法令146①③)。

	被合併法人の事業年度	合併法人の事業年度
A	適格合併に係る被合併法人の合併前3年内事業年度(Bを除く)	被合併法人の合併前3年内事業年度開始の日の属する合併法人の各事業年度
B	適格合併に係る被合併法人の合併前3年内事業年度のうち合併法人の当該適格合併の日の属する事業年度開始の日以後に開始したもの	合併法人の合併事業年度開始の日の前日の属する事業年度

着眼点



II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：合併法人編》

外国税額の繰越控除余裕額又は繰越控除限度超過額等の計算に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	合併法人		
当期の控除余裕額、個別控除余裕額、控除限度超過額又は個別控除限度超過額の計算							
控 除 限 度 等	法人税 (別表六(二)「16」、別表六の二(二)付表「13」又は別表六の三「11」)	1	7,000,000	控 除 余 裕 額 又 は 個 別 控 除 余 裕 額	国 税 (1) - (6)	7	
	地方税法 (別表六(二)「49」、別表六の二(二)付表「48」又は別表六の三「46」)	2	308,000		道府県民税 (((1)+(2)+(3)-(6))と(3)のうち少ない金額)	8	
	道府県民税 (((1)×(3.2%又は1%))又は別表六(三)付表「28の(全)」)	3	224,000		市町村民税 (((5)-(6))と(4)のうち少ない金額)	9	
	市町村民税 (((1)×(9.7%又は6%))又は別表六(三)付表「28の(全)」)	4	679,000		計 (7)+(8)+(9)	10	
	計 (1)+(2)+(3)+(4)	5	8,211,000		控除限度超過額又は個別控除限度超過額 (6)-(5)	11	3,789,000
	控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額 (別表六(二)「21」)	6	12,000,000				
前3年以内の控除余裕額、個別控除余裕額、控除限度超過額又は個別控除限度超過額に関する明細							
事業年度 又は 連結事業年度	区 分	控除余裕額又は個別控除余裕額			控除限度超過額又は個別控除限度超過額		
		前期繰越額又は当期発生額 ①	当期使用額 ②	翌期繰越額 ①-② ③	前期繰越額又は当期発生額	当期使用額	翌期繰越額 ①-②
28・4・1 29・3・31	国 税	12	1,000,000	1,000,000			被合併法人の控除限度超過額 H30年9月期分5,000,000
	道府県民税	13	50,000	50,000			
	市町村民税	14	123,000	123,000			
29・4・1 30・3・31	国 税	15	3,000,000	2,616,000	384,000		5,000,000
	道府県民税	16	150,000		150,000		
	市町村民税	17	369,000		369,000		
30・4・1 31・3・31	国 税	18	2,000,000		2,000,000		9,000,000
	道府県民税	19	100,000		100,000		
	市町村民税	20	246,000		246,000		
・ ・ ・	国 税	21					外
	道府県民税	22					
	市町村民税	23					
・ ・ ・	国 税	24					被合併法人の控除限度超過額 R1年9月期分6,000,000 R2年2月期分3,000,000 合計 9,000,000
	道府県民税	25					
	市町村民税	26					
・ ・ ・	国 税	27					外
	道府県民税	28					
	市町村民税	29					
合 計	国 税	30	6,000,000	3,616,000	2,384,000		14,000,000
	道府県民税	31	300,000	50,000	250,000		
	市町村民税	32	738,000	123,000	615,000		
	計 (30)+(31)+(32)	33	7,038,000	3,789,000	3,249,000		
当 期 分	国 税	34	(7)			(11)	外(別表六(二)「20」-「23」の外) (33の②)
	道府県民税	35	(8)				
	市町村民税	36	(9)				
	計 (34)+(35)+(36)	37	(10)	(33の③)			

別表六(三) 令元・十・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

キーワード

合併事業年度・・・・・・・・・・合併の日の属する事業年度をいいます（法令146①二）。

合併前3年内事業年度・・・・・・・・適格合併の日前3年以内に開始した各事業年度をいいます（法法69⑩一）。

控除余裕額・・・・・・・・・・控除限度額から控除対象外国法人税の額を控除した金額に相当する金額をいいます（法令144⑤）。

控除限度超過額・・・・・・・・・・控除対象外国法人税の額のうち法人税の控除限度額、地方法人税の控除限度額及び地方税の控除限度額の合計額を超える部分の金額に相当する金額をいいます（法令144⑦）。

要確認事項

非適格合併の場合、被合併法人の**控除余裕額**及び**控除限度超過額**は合併法人に引き継ぎません。

(試験研究費)

合併法人の試験研究費の税額控除の計算において、被合併法人分の調整を行わずに控除額を算出していないか。

ポイント

合併法人の試験研究費の税額控除の計算における平均売上金額及び比較試験研究費の額については、被合併法人の売上金額、試験研究費の額に所要の調整をした金額を加算等して算出することとされています（措法42の4⑪、措令27の4⑦⑧⑨⑫⑬⑭⑯⑰⑱⑲⑳㉑㉒㉓㉔㉕㉖㉗㉘㉙㉚㉛㉜㉝㉞㉟㊱㊲㊳㊴㊵㊶㊷㊸㊹㊺㊻㊼㊽㊾㊿）。

着眼点

試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除に関する明細書		事業年度	法人名	合併法人
特 定 税 額 控 除 規 定 の 適 用 可 否 (別表六(七)「3」、「7」若しくは「10」の要件のいずれかに該当する場合又は中小企業者若しくは農業協同組合等である場合)				
試験研究費の額	1	円	(7) > 8% の場合 $\frac{9.9}{100} + ((7) - \frac{8}{100}) \times 0.3$	13
控除対象試験研究費の額のうち特別試験研究費以外の額	2		(7) ≤ 8% の場合 $\frac{9.9}{100} - (\frac{8}{100} - (7)) \times 0.175$ (0.06未満の場合は0.06)	14
(1)のうち試験研究費の総額に係る税額控除の対象とする特別試験研究費の額	3		(5) = 0 の場合又は設立事業年度の場合	15 0.085
控除対象試験研究費の額の計算 (2) + (3)	4		(9) = (2) + (3) の場合	
増減試験研究費の額 (別表六(十二)「5」)	5		(14)又は(17)又は(18) (小数点以下3位未満切捨て) (0.1又は0.11を超える場合は0.1又は0.14)	11
増減試験研究費の額の計算 (1) - (5)	6			
増減試験研究費割合の計算 $\frac{(6)}{(5)}$	7		税 額 控 除 限 度 額 (4) × ((12) 又は (17))	18 円
平均売上金額 (別表六(十二)「10」)	8	円	調 整 前 法 人 税 額 (別表一「2」又は別表一の三「2」若しくは「14」)	19
試験研究費割合の計算 $\frac{(1)}{(8)}$	9		(9) > 10% の場合の特例加算割合 $\frac{(6)}{(8)} \times 2$	20

別表六(四) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

試験研究費の額が異動すると、比較試験研究費の額も異動する。

売上金額が異動すると、試験研究費割合も異動する。

II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：合併法人編》

試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における比較試験研究費の額及び平均売上金額の計算に関する明細書

事業年度	法人名	合併法人
------	-----	------

別表六十二 平三十一・四・一以後終了事業年度分

I 比較試験研究費の額の計算に関する明細書			
事業年度又は連結事業年度	試験研究費の額	当期の月数 (1)の事業年度又は 連結事業年度の月数	改定試験研究費の額 (2) × (3)
1	2	3	4
調	○	_____	_____
整		_____	_____
対		_____	_____
象		_____	_____
年		_____	_____
度		_____	_____
計			
比較試験研究費の額 (4の計) ÷ (調整対象年度数)		5	円

合併が行われた場合、被合併法人の売上金額及び試験研究費の額を含めているか。

II 平均売上金額の計算に関する明細書			
事業年度又は連結事業年度	売上金額	当期の月数 (6)の事業年度 連結事業年度の月数	
6	7	8	9
売	○	_____	_____
上		_____	_____
調		_____	_____
整		_____	_____
年		_____	_____
度		_____	_____
当期			
計			
平均売上金額 (9の計) ÷ (1 + 売上調整年度数)		10	円

キーワード

平均売上金額・・・試験研究費の税額控除の適用を受けようとする事業年度（以下「適用年度」といいます。）の売上金額及び適用年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度（以下「売上調整年度」といいます。）の売上金額の合計額を適用年度及び売上調整年度の数で除した額をいいます。

なお、適用年度の月数と売上調整年度の月数が異なる場合の売上調整年度の売上金額は、その異なる売上調整年度の売上金額（被合併法人の売上金額を調整した後の売上金額）に、適用年度の月数を乗じて当該売上調整年度の月数で除した金額となります（措法42の4⑧十一、措令27の4⑳㉑）。

比較試験研究費の額・・・適用年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度（以下「調整対象年度」といいます。）の試験研究費の額の合計額を、調整対象年度の数で除した額をいいます。

なお、適用年度の月数と調整対象年度の月数が異なる場合の試験研究費の額は、その異なる調整対象年度の試験研究費の額（被合併法人の試験研究費の額を調整した後の試験研究費の額）に、適用年度の月数を乗じて当該調整対象年度の月数で除した金額となります。（措法42の4⑧五、措令27の4⑦）

要確認事項

適用年度に合併が行われた場合の合併法人の売上調整年度の売上金額及び調整対象年度の試験研究費の額は、その合併が適格合併であるか否かにかかわらず、通常は前期の確定申告書に記載された合併法人の売上金額及び試験研究費の額とは異なりますので、前期の別表六(ハ)等との照合を行うとともに、被合併法人分の調整が行われているか確認する必要があります。

(税額計算)

適格合併に係る合併法人の中間申告分の法人税額を計算する場合に被合併法人の確定法人税額を加味して計算しているか。

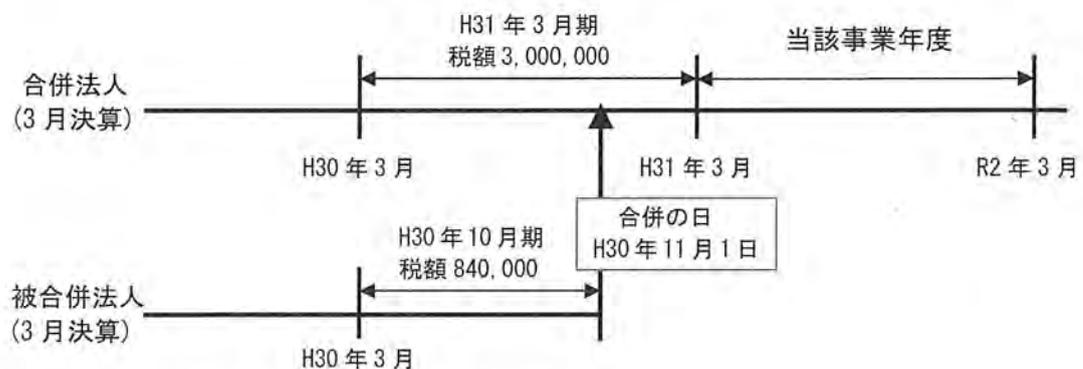
ポイント

1 適格合併における合併法人の中間申告分の法人税額の計算

(1) 吸収合併の場合

合併法人の前事業年度の法人税額を前事業年度の月数で除し、これに6を乗じた額に、被合併法人の各事業年度の次の①②の区分に応じて計算された金額を加算することとなります。

① 予定申告の対象となる事業年度(当該事業年度)の前事業年度に適格合併をした場合
(法法71②一)



合併法人分

$$3,000,000 \times 6 / 12 = 1,500,000$$

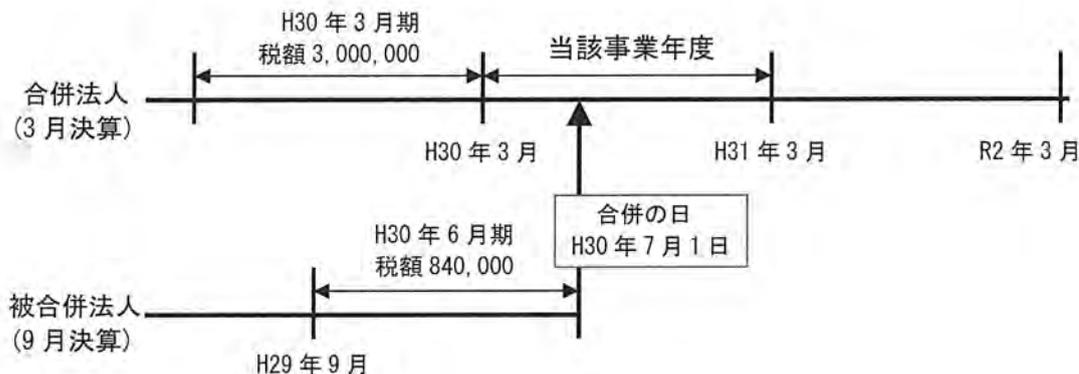
加算される金額①

<p>被合併法人の 確定法人税額 (840,000)</p>	<p>合併法人の前事業年度開始 の日からその適格合併の日 の前日までの月数 (7月)</p>	×	<p>合併法人の前事業 年度の月数 (12月)</p>	×	6	=	420,000
<p>被合併法人の確定法人 税額の計算の基礎とな った事業年度の月数 (7月)</p>							

中間申告分の法人税額 1,500,000 + 420,000 = 1,920,000

II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：合併法人編》

- ② 予定申告の対象となる事業年度(当該事業年度)開始の日から同日以後 6 月を経過した日の前日までに適格合併をした場合(法法 71②二)



合併法人分	$3,000,000 \times 6 / 12 = 1,500,000$	
加算される金額②	適格合併の日から当該事業年度開始の日から 6 月を経過した日の前日までの月数 (3 月)	
被合併法人の確定法人税額 (840,000)	×	$\frac{\text{被合併法人の確定法人税額の計算の基礎となった事業年度の月数 (9 月)}}{\text{被合併法人の確定法人税額の計算の基礎となった事業年度の月数 (9 月)}} = 280,000$

中間申告分の法人税額 $1,500,000 + 280,000 = 1,780,000$

(2) 新設合併の場合

新設合併の場合には、設立後最初事業年度において行う中間申告は、各被合併法人の確定法人税額等をその計算の基礎となった当該被合併法人の事業年度の月数で除し、これに 6 を乗じて計算した金額の合計額となります(法法 71③)。

2 非適格合併

(1) 吸収合併の場合

非適格合併の場合には、合併がなかった場合と同様に計算します。したがって、合併法人の前事業年度の法人税額を前事業年度の月数で除し、これに 6 を乗じた額となります。

(2) 新設合併の場合、設立後最初の事業年度において予定申告を行う必要はありません。

II 合併編 《5 合併に伴う所得計算の特例：合併法人編》

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書			事業年度	法人名	合併法人 (株)〇〇	付表
組織再編成の態様	1	合併分割() 現物出資() 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分	2	適格(法第2条号該当) その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	合併法人 (株)〇〇 被合併法人 (株)××		適格合併		

納税地	令和 年 月 日	青色申告	一連番号	別表一
法人名	合併法人 (株)〇〇	法人区分	整理番号	各事業年度の所得に係る申告書
法人番号		事業種目	事業年度(年)	内国法人
代表者		同非区分	申告年月日	
代表者住所		旧納税地及び旧法人各名	申告区分	
平成・令和 年 月 日		事業年度分の法人税	申告書	
平成・令和 年 月 日		課税事業年度分の地方法人税	申告書	

法人税額計 (4)+(5)+(7)+(9)	10	00	中間納付額 (15)-(14)	26		年度等分
仮払経理に基づく過大申告の更正に伴う控除法人税額	11		欠損金の繰戻しによる還付請求税額	27		
控除税額 (10)-(11)-(12)のいずれも少ない数	12		計 (25)+(26)+(27)	28		
差引所得に対する法人税額 (10)-(11)-(12)-(13)	13	00	この申告書の所得金額又は欠損金額(29)	29		
中間申告分の法人税額	14	00	この申告により同付する法人税額又は戻付金(30)	30	00	
前事業年度の確定法人税額	15	00	大抵金又は預金控除金等の当座控除額(31)	31		
	16	00	還付金(32)	32		

前事業年度の確定法人税額 ÷ 前事業年度の月数 × 6 になっている場合は要注意
(被合併法人分を計算に含めていない場合あり)

キーワード

被合併法人の確定法人税額・・・合併法人の当該事業年度開始の日の1年前の日以後に終了した被合併法人の各事業年度の法人税額で合併法人の当該事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までに確定したもののうち最も新しい事業年度に係るものをいいます(法第71条①)。

(みなし配当①)

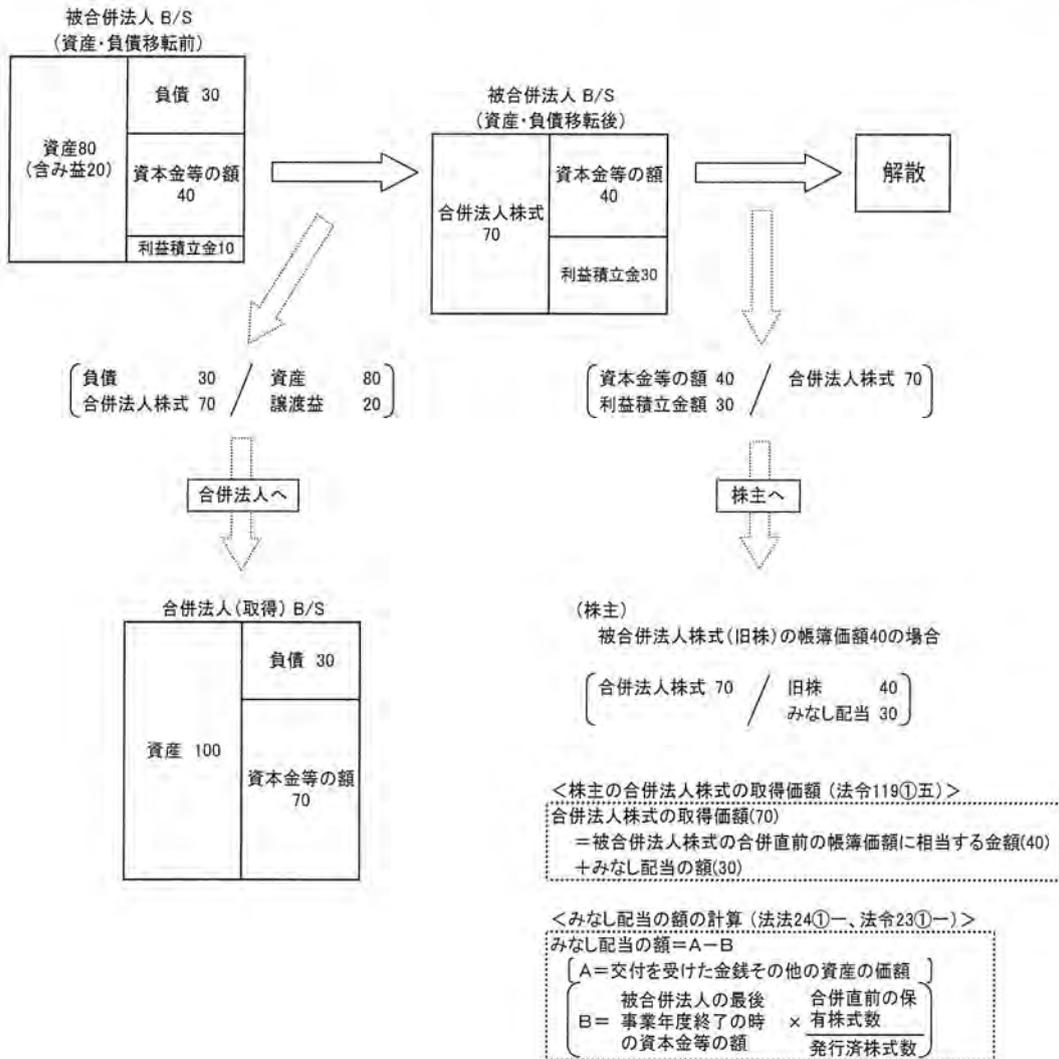
非適格合併が行われた場合、被合併法人の株主においてみなし配当が計上されているか。

ポイント

被合併法人の株主等が、非適格合併により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額を超えるときは、その超える部分の金額は配当の金額とみなされます（法24①一）。

着眼点

<合併法人株式（又は合併親法人株式）以外の資産が交付されない非適格合併の場合>



要確認事項

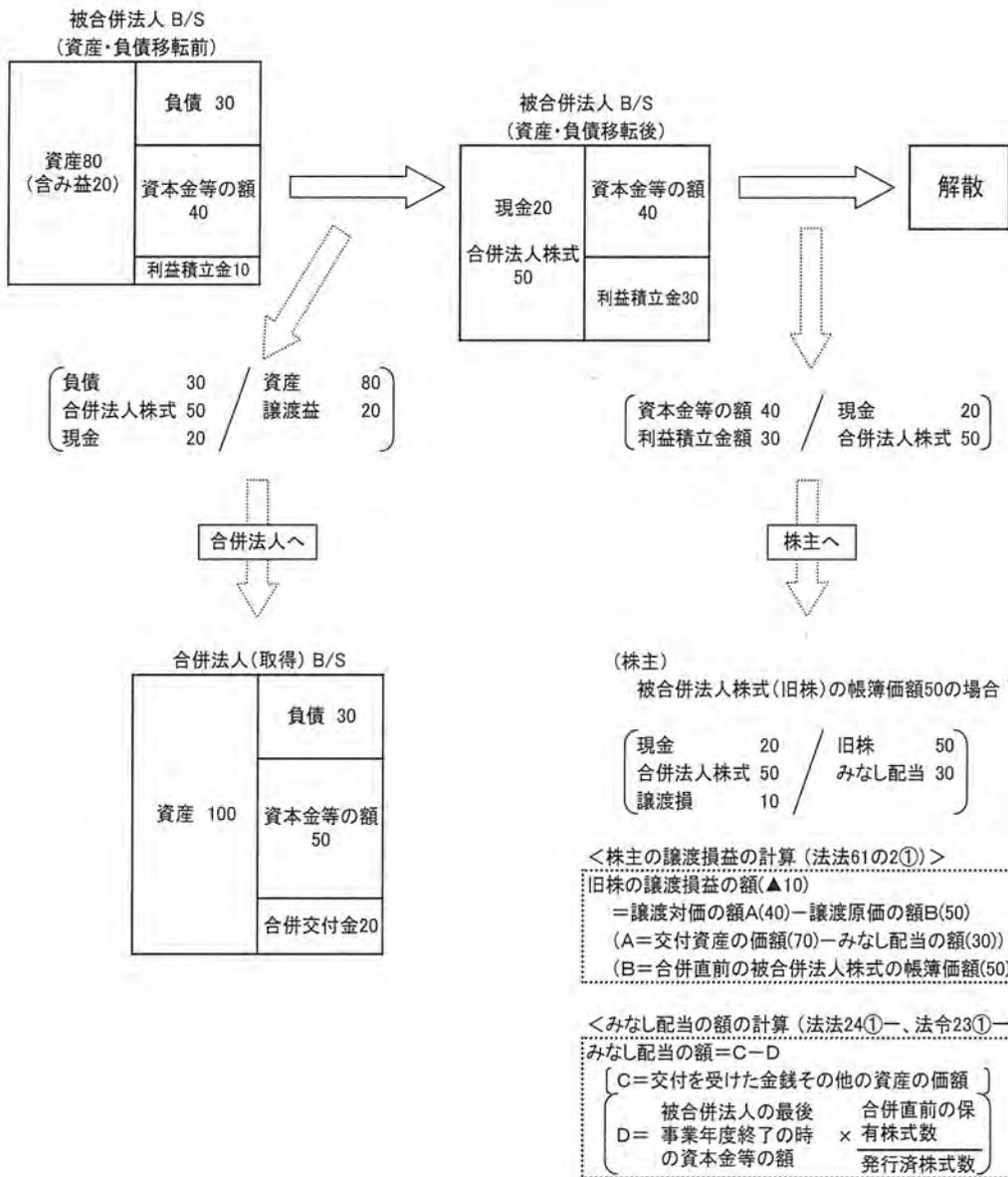
被合併法人の株主に対して交付されたものが合併法人株式（又は合併親法人株式）のみである場合であっても、当該合併が非適格合併の場合にはみなし配当が生ずることとなるため、その合併が適格合併か非適格合併か確認する必要があります。

(みなし配当②)

被合併法人の株主が非適格合併により金銭の交付を受ける場合、当該株主が有する旧株（被合併法人株式）について、譲渡損益とみなし配当が計上されているか。

ポイント

金銭の交付のある非適格合併が行われた場合、被合併法人の株主において譲渡損益（法61の2①）とみなし配当（法24①一）が生じます。



着眼点

<被合併法人の株主に送付された計算書>

株式売買代金計算書	
1株当たりの支払金額	200円
内、みなし配当金額	100円
内、資本等相当額	100円
株数	5,000株
みなし配当金額	500,000円
資本等相当額	500,000円

みなし配当が生じた場合、合併法人は、被合併法人の株主に対してみなし配当額の金額等の通知を行わなければなりません（法令23④）。

要確認事項

被合併法人の株主は、送付されてきた通知書や計算書の「みなし配当額」の処理が適正に行われているか確認する必要があります。

参考

<合併における被合併法人の株主に対する課税関係>

区分		株式のみ交付	左記以外
適格合併	みなし配当	× (法法24①一)	—
	株式の譲渡損益	× (法法61の2②)	—
非適格合併	みなし配当	○ (法法24①一)	○ (法法24①一)
	株式の譲渡損益	× (法法61の2②)	○(※) (法法61の2①)

※ 特定無対価合併（無対価合併のうち法令4の3②二に掲げる関係があるもの）については、株式の譲渡損益を計上しない（法法61の2②、法令119の7の2②）。

(被合併法人の株式の譲渡価額①)

非適格合併であることのみをもって、被合併法人の株主の旧株(被合併法人の株式)の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

被合併法人の株主が合併により合併法人の株式(又は**合併親法人株式**)のみの交付を受けた場合には、その合併により消滅する被合併法人の株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません(法法61の2②)。

一方、これらの株式以外の資産の交付を受けた場合には、時価で譲渡されたものとされます(法法61の2①)。

* ここでいう、これらの株式以外の資産には、被合併法人の株主に対する剰余金の配当等として交付された金銭等及び合併に反対する当該株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭等を除きます。

つまり、被合併法人の株主の旧株(被合併法人の株式)の譲渡が時価による譲渡となるか否かは、当該合併の適格・非適格とは関係なく、株主に合併法人の株式(又は**合併親法人株式**)以外の資産が交付されているか否かによります。

着眼点

【被合併法人の株主の課税関係】

交付を受けた資産の内容	譲渡損益の計上
合併法人の株式 (又は 合併親法人株式)のみ	否 (簿価譲渡)
上記以外	要 (時価譲渡) (※)

※ 特定無対価合併(無対価合併のうち法令4の3②二ロに掲げる関係があるもの)については、株式の譲渡損益を計上しない(法法61の2②、法令119の7の2②)。

キーワード

合併親法人株式・・・ 合併法人との間に当該合併法人の発行済株式又は出資(自己が有する自己の株式又は出資を除きます。)の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式又は出資をいいます(法法22の八、法令4の3①)。

要確認事項

被合併法人の株主が交付を受けた資産が合併法人の株式(又は**合併親法人株式**)のみであるか、金銭等が含まれていないか確認する必要があります。

また、非適格合併の場合は、みなし配当が生ずることに注意が必要となります。

(被合併法人の株式の譲渡価額②)

合併に伴い被合併法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、被合併法人の株主の旧株(被合併法人の株式)の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

内国法人である被合併法人の法人株主が、合併により合併法人の株式のみの交付を受けた場合には、原則として、被合併法人の株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません(法法61の2②、法令119①五)。

つまり、被合併法人の株主の旧株(被合併法人の株式)の譲渡が時価による譲渡となるかどうかは、当該合併の適格・非適格とは関係なく、当該株主に合併法人の株式(又は合併親法人株式)以外の資産が交付されたかどうかによります。

	適格合併	非適格合併
金銭等の交付の有無	なし(※)	あり
旧株の譲渡の課税関係	簿価で譲渡 (譲渡損益は生じない)	時価で譲渡 (譲渡損益が生じる)

※ 特定無対価合併(無対価合併のうち法令4の3②二ロに掲げる関係があるもの)を含む(法法61の2②、法令119の7の2②)。

しかしながら、被合併法人の法人株主が、合併法人の株式以外に金銭が交付された場合においても、その金銭の交付が次の場合であるときには、被合併法人の株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません(法法22の八、61の2②、法基通1-4-2)。

- 1 株主に対する剰余金の配当として交付されたものである場合
- 2 合併に反対する株主に対する株式の買取請求に基づく対価の交付である場合
- 3 合併比率の計算上、1株未満の端数が生じたためにその1株未満の株式の合計数に相当する数の株式の対価として交付されたものである場合(その交付された金銭が、その交付の状況その他の事由を総合的に勘案して実質的に当該株主等に対して支払う合併の対価であると認められる場合を除きます。)

着眼点

株主総会議事録
(中略)

議題 剰余金の配当の件

議長は、下記の要領で剰余金の配当をしたい旨を述べ、その理由を詳細に説明した…
記

- 1 配当財産の種類及び帳簿価額の総額
金銭 金×××××円
- 2 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
令和△△年△月△日▲時現在の株主名簿に……持ち株1株に対して金△△円。
- 3 剰余金の配当がその効力を生ずる日を令和〇〇年〇月〇日とする。

(中略)

令和●●年●月●日

被合併法人の株主に交付された金銭が、被合併法人の合併前に有する剰余金の配当であるにもかかわらず、金銭の交付があることのみをもって、旧株の譲渡を時価としていないか。

要確認事項

合併契約書等のほか、社内での意思決定に関する資料より、合併に伴い被合併法人の株主に交付された金銭等の交付理由を確認する必要があります。

III 分割編

(1) 分割の概念

会社法の下においては、吸収分割と新設分割については、「営業」の概念にしばられないものとなっています。

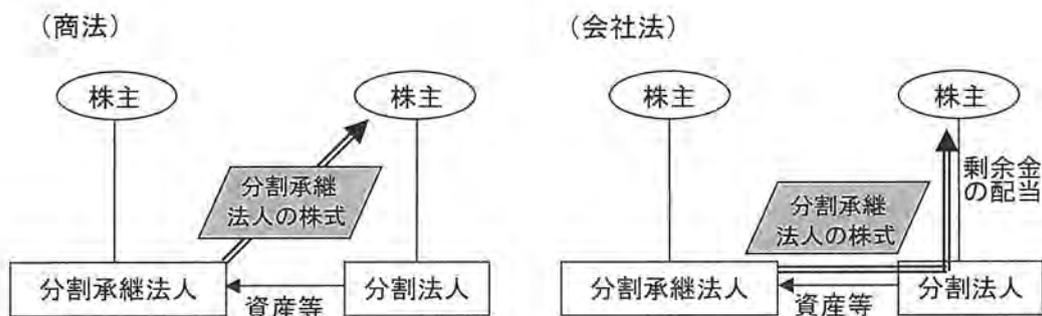
(注)1 吸収分割とは、「株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させること」と規定されています（会社法2二十九）。

(注)2 新設分割とは、「一又は二以上の株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させること」と規定されています（会社法2三十）。

このことは、旧商法下における吸収分割は会社の営業の全部又は一部を他の会社に承継すること、新設分割は会社の営業の全部又は一部を新設会社に承継することと整理されていましたが、吸収分割と新設分割において承継されるものは、あくまで吸収分割契約書と新設分割計画書において承継するものと定められた権利義務であって、それらにおいて定められていない権利義務が承継されることはありません。

すなわち、具体的に承継される権利義務であるか否かは、まさに吸収分割契約書と新設分割計画書に承継するものとして記載されるか否かによって定まるのです。

(注) 旧商法下における解釈として、営業概念自体は判例上確立されているものの、具体的事案において、ある特定の権利義務の集合体が「営業」に該当するどうかは必ずしも一義的に明らかではなく、その判断は容易ではないところ、それにもかかわらず、吸収分割契約書と新設分割計画書に記載されている権利義務が一体として営業としての実質を備えていると評価されない場合には吸収分割と新設分割が無効となるとすることは、組織変更行為である吸収分割と新設分割の効力を不当に不安定なものとし、かえって、債権者などの会社関係者の混乱を来し、法的安定性を害する結果をもたらすとの批判がされていました。



(2) 分割における「承継」

会社分割により、承継会社または新設会社は、分割の対象となる「事業に関して有する権利義務の全部または一部」を承継しますが、承継される債権債務は、吸収分割契約書または新設分割計画書に明記します。債務も原則として債権者の同意なくして免責的に承継会社または新設会社に移転します。

したがって、会社分割は、承継会社または新設会社が交付する株式等を対価として分割の対象となる事業に関する権利義務の全部または一部が包括的に承継会社または新設会社に移転する点で合併に類似しますが、合併と異なり、分割会社は分割後も存続しますので、包括承継という概念を使うのは必ずしも適切ではなく、資産の移転については第三者対抗要件の具備が必要です。

なお、合併の場合と同じく、移転するものは実質的な資産であって、計算上の数字である資本金や準備金が移転するわけではありません。

神田秀樹著「会社法」379頁（第二十一版・平成31年）

法人税法上、例えば、適格分割型分割の場合には、帳簿価額による引継ぎとして、移転する資産又は負債は分割法人の帳簿価額で分割承継法人に引き継がれることとなります。この引継ぎの概念は、会社法における承継を前提としているものと解されますが、あくまで分割法人から移転する資産又は負債についてで、その他のものまでが承継されるものではないことに注意が必要です。

例えば、分割法人において提出されていた減価償却資産の償却方法の届出までが分割承継法人に引き継がれるかについては疑義がありますので、法人税法施行令第51条第2項第4号において適格分割型分割により引継ぎを受けた減価償却資産の償却方法の届出については、取得に含めて規定されています。

(3) 分割の概要（会社法と税法上の取扱い）

会社法上の取扱い

【分割の意義】

会社分割・・・株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を他の会社に包括的に承継させることをいいます。

【分割の種類】

吸収分割・・・株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を他の会社に承継させることをいいます（会社法2二十九）。

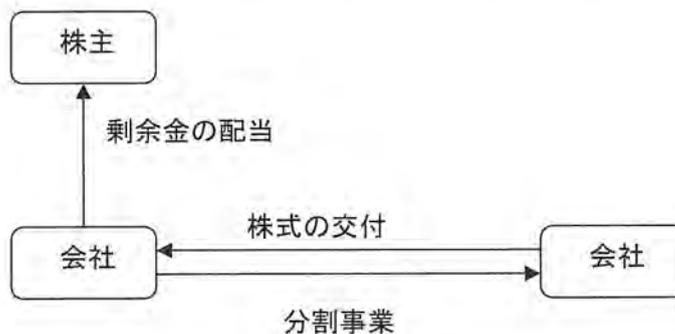
新設分割・・・一又は二以上の株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させることをいいます（会社法2三十）。

【分割の形態】

〔会社法〕

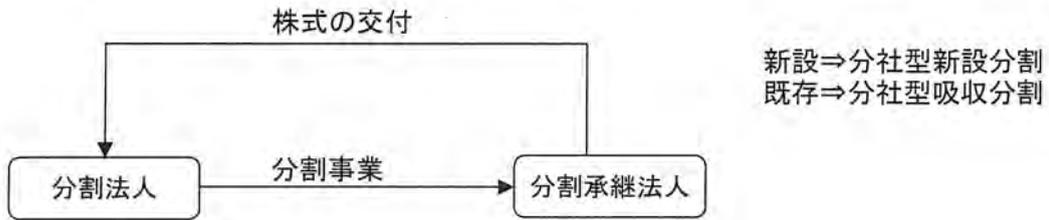
分割により分割承継法人が発行する株式は、分割法人にのみ割り当てることとなったため（会社法758四、763六）、旧商法の人的分割という形態はなくなりました。

しかしながら、会社法においては、分割法人に対して株式等を交付し、その分割の日において、分割法人が交付を受けた株式等を剰余金の配当等（会社法758八、763十二）として分割法人の株主等に交付することにより、旧商法の人的分割と同様の効果を得ることができるような手当てがされています。

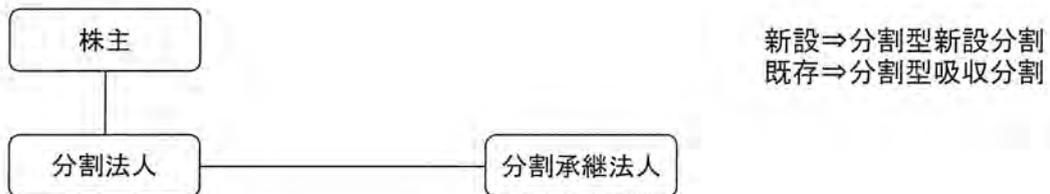


〔参考：旧商法〕

物的分割（分社型分割）・・・ 分割承継法人の発行する株式等が分割法人に割り当てられる分割をいいます。



人的分割（分割型分割）・・・ 分割承継法人の発行する株式等が分割法人の株主等に割り当てられる分割をいいます。



【会社分割の対象】

〔会社法〕

会社法においては、分割の対象を分割法人の「事業に関して有する権利義務の全部又は一部」と定められました（会社法2二十九、三十）ので、「営業用の個別の財産」のみを分割の対象とすることが可能となりました。

〔参考：旧商法〕

旧商法は、分割の対象を分割法人の「営業」の全部又は一部とされていました（旧商法 373、374 / 16）ので、「営業用の個別の財産」のみの承継は対象とされていませんでした。

【三角分割】

会社法の改正により、分割承継法人が分割法人（分割法人の株主）に対し、分割承継法人自身の株式ではなく、分割承継法人の親法人の株式を分割の対価として交付することができるようになりました。

税法上の取扱い

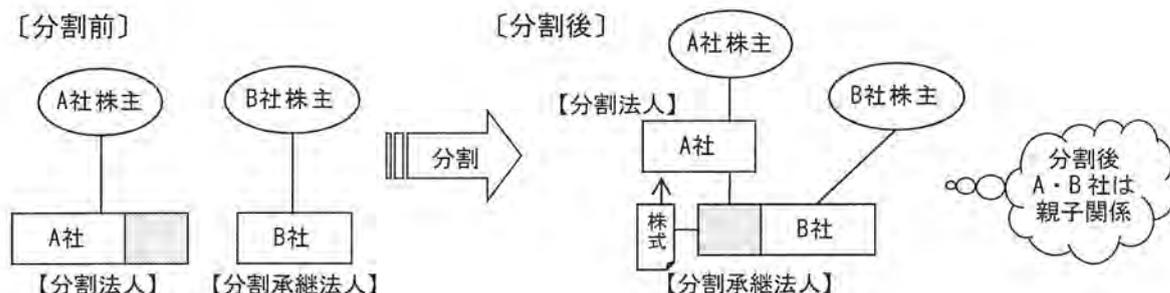
【分割の種類】

分割型分割・・・分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産（分割承継法人の株式その他の資産）の全てが分割の日において分割法人の株主に交付される分割、又は分割により分割対価資産の全てが分割法人の株主に直接に交付される分割をいいます（法2十二の九イ）。

（注）後者の分割については、農業協同組合法の改正に伴い、平成28年度税制改正により追加されています。

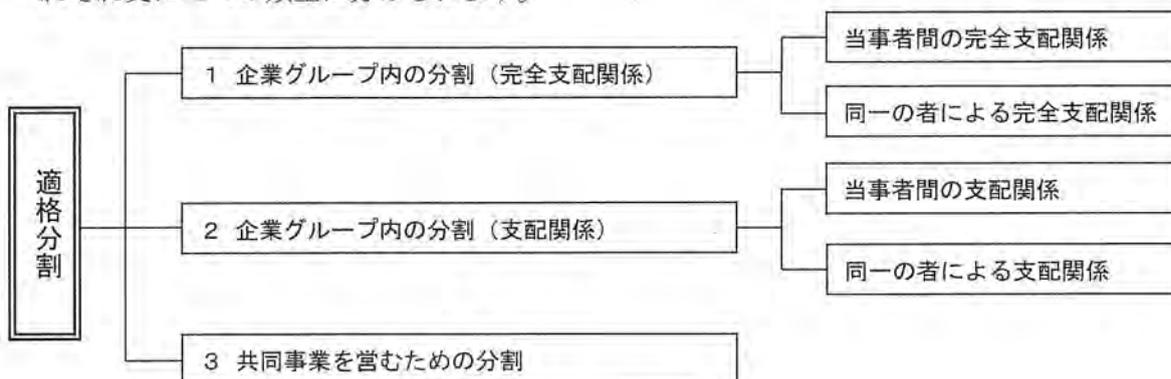


分社型分割・・・分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産（分割承継法人の株式その他の資産）が分割の日において分割法人の株主に交付されない分割をいいます（法2十二の十イ）。



【適格分割の種類】

適格分割には、大別すると以下の1～3の三つの類型があり、そのうち「企業グループ内の分割（完全支配関係）」と「企業グループ内の分割（支配関係）」については、それぞれ更に二つの類型に分けられます。



【適格分割の要件】

	企業グループ内の分割		共同事業を営むための分割 (法法22の十一ハ、 法令4の35⑧)
	完全支配関係 (法法22の十一イ、 法令4の35⑥)	支配関係 (法法22の十一ロ、 法令4の35⑦)	
株式以外の資産の不交付要件 ※1	○	○	○
(完全) 支配関係継続要件	○	○	—
主要資産等引継要件	—	○	○
従業者引継要件 (80%以上)	—	○	○
事業継続要件	—	○	○
事業関連性要件	—	—	○
事業規模要件又は 役員等引継要件	—	—	○
株式継続保有要件	—	—	○ ※2

※1 分割型分割にあつては、分割承継法人の株式が、分割法人の株主が有する分割法人の株式の数の割合に応じて交付されるもの（按分型）に限られます。

※2 次の分割の区分に応じそれぞれ次に定める要件となります。

分割型分割にあつては、分割型分割により交付される分割承継法人の株式又は分割承継法人株式のいずれか一方の株式（議決権のないものを除く。）のうち支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されることが見込まれること。

分社型分割にあつては、分社型分割により交付される分割承継法人の株式又は分割承継親法人株式のいずれか一方の株式の全部が分割法人により継続して保有することが見込まれていること。

【資産・負債の移転に係る取扱い】

(1) 原則

分割法人が分割により分割承継法人にその有する資産又は負債の移転をしたときは、当該分割承継法人に移転をした資産及び負債の分割の時の価額による譲渡をしたものとして、当該分割法人の各事業年度の所得の金額を計算します（法法62①）。

(2) 特例

適格分割型分割により分割法人が分割承継法人に資産又は負債の移転をしたときは、移転資産等の当該適格分割型分割の直前の帳簿価額による引継ぎをしたものとされ、移転資産等の譲渡損益の計上が繰り延べられます（法法 62 の 2②）。

適格分社型分割により分割法人が分割承継法人に資産又は負債の移転をしたときは、移転資産等の当該適格分社型分割の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとされ、移転資産等の譲渡損益の計上が繰り延べられます（法法 62 の 3①）。

【移転資産・負債の価額】

		適 格	非 適 格
分割型分割	分 割 法 人	簿価引継ぎ	時価譲渡
	分割承継法人	簿価受入れ	時価取得
分社型分割	分 割 法 人	簿価譲渡	時価譲渡
	分割承継法人	簿価取得	時価取得

【分割承継法人の資本金等の額及び利益積立金額の増加額】

分 割 の 形 態		資本金等の額	利益積立金額
分社型分割	適 格	受入簿価純資産相当額（法令 8①七二）	変動なし
	非適格	移転純資産の時価 - 分割交付金銭等の額（法令 8①七）	変動なし
分割型分割	適 格	移転資産・負債の簿価純資産相当額 - 引継利益積立金額（法令 8①六二）	分割法人から引き継ぐ利益積立金額（法令 9①三）
	非適格	移転純資産の時価 - 分割交付金銭等の額（法令 8①六）	変動なし

【分割法人の株主の課税関係】

分 割 の 形 態				株式の譲渡損益	みなし配当	分割承継法人株式の取得価額	
分 割 型 分 割	按 分 型	金銭等の 交付なし	適 格	簿価譲渡のため 発生しない （法法 61 の 2④）	生じない （法法 24①二）	分割純資産対応帳簿価額 ※2 （法令 119①六）	
			非 適 格			分割純資産対応帳簿価額+みなし配当の額 （法令 119①六）	
	※1 非按分型		金銭等の 交付あり	非 適 格	時価譲渡のため 発生する （法法 61 の 2④）	生じる （法法 24①二）	※3 分割新株の時価 （法令 119①二十七）

Ⅲ 分割編 《1 総論》

- ※1 非按分型の分割型分割とは、分割法人の株主等に交付される分割承継法人の株式（又は分割承継親法人株式）がその株主等が有する分割法人の株式等の数の割合に応じて交付されない分割型分割をいいます。
- ※2 分割純資産対応帳簿価額とは、分割法人の株式の分割型分割の直前の帳簿価額に分割移転割合を乗じて計算した金額をいいます。
- ※3 分割新株とは、分割型分割により交付を受ける分割承継法人の株式をいいます。

(4) 無対価分割が行われた場合の課税関係

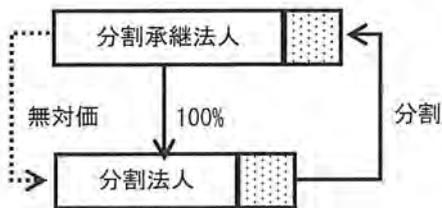
1 無対価分割型分割と分社型分割

(1) 無対価分割型分割

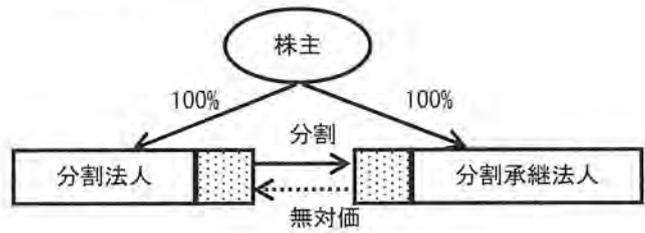
分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式その他の資産（以下「分割対価資産」といいます。）が交付されない分割で、その分割の直前において、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合又は分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合の当該分割をいいます（法法 2 十二の九ロ）。

〔無対価分割型分割の例〕

《例 1》



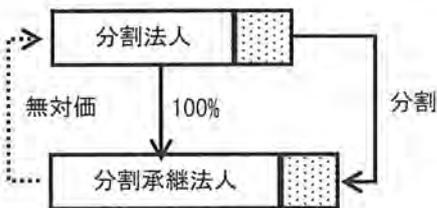
《例 2》



(2) 無対価分社型分割

分割対価資産が交付されない分割で、その分割の直前において、分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合（分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合を除きます。）の当該分割をいいます（法法 2 十二の十ロ）。

〔無対価分社型分割の例〕



2 分割法人における課税関係

(1) 分割型分割

【資産・負債の移転に係る取扱い】

分割法人が無対価適格分割型分割により分割承継法人に移転をした資産又は負債については、その適格分割型分割の直前の帳簿価額による引継ぎをしたものとして分割法人の各事業年度の所得の金額を計算することになります（法法 62 の 2②）。

【減少する資本金等の額】

無対価適格分割型分割に係る分割法人の減少する資本金等の額については、次の計算式により計算した金額となります（法令 8①十五）。

$$\text{分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額} - \text{移転負債の帳簿価額}}{\text{分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額} - \text{負債の帳簿価額}}$$

【減少する利益積立金額】

無対価適格分割型分割に係る分割法人の減少する利益積立金額の計算については次の計算式により計算した金額となります（法令 9①十）。

$$\text{分割直前の移転資産の帳簿価額} - \left[\text{分割直前の移転負債の帳簿価額} + \text{減少資本金等の額} \right]$$

【分割承継法人から交付を受ける分割承継法人の株式の取扱い】

無対価分割の場合には分割承継法人から交付を受ける分割承継法人の株式はないため、分割承継法人株式のその交付の時の価額を分割法人の減少資本金等の額（法令 8①十五）とする規定（法法 62 の 2③）の適用はありません。また、分割法人の株主に交付する分割承継法人株式の譲渡対価及び譲渡原価のいずれも分割法人の減少資本金等の額とする規定（法法 61 の 2⑤）についても同様です。

(2) 分社型分割

【資産・負債の移転に係る取扱い】

無対価適格分社型分割により分割承継法人に移転をした資産又は負債については、その適格分社型分割の直前の帳簿価額により譲渡をしたものとして分割法人の各事業年度の所得の金額を計算することになります（法法 62 の 3①）。

【分割承継法人株式の帳簿価額】

無対価適格分社型分割に係る分割法人が有する分割承継法人株式の当該分割直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額については次の計算式により計算した金額となります（法令 119 の 3⑳）。

$$\left[\text{分割承継法人株式の適格分社型分割の直前の帳簿価額} + \left[\text{適格分社型分割の直前の移転資産の帳簿価額} - \text{適格分社型分割の直前の移転負債の帳簿価額} \right] \right] \div \text{分割承継法人株式の数の数}$$

なお、無対価分割に係る分割法人は分割承継法人の株式の交付を受けないため、適格分社型分割により交付を受けた分割承継法人株式の取得価額を移転簿価純資産価額とする規定（法令 119①七）の適用はありません。

3 分割承継法人における課税関係

(1) 分割型分割

【資産・負債の移転に係る取扱い】

無対価適格分割型分割に係る分割承継法人はその適格分割型分割により移転を受ける資産又は負債をその帳簿価額により引継ぎを受けることとなります（法令123の3③）。

【増加する資本金等の額】

無対価適格分割型分割に係る分割承継法人の増加する資本金等の額は、次の計算式により計算した金額となります（法令8①六）。

$$\begin{array}{l} \text{分割法人の} \\ \text{分割型分割} \\ \text{の直前の資} \\ \text{本金等の額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{分割型分割の直前の移転資産の帳簿} \\ \text{価額} - \text{移転負債の帳簿価額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{分割型分割の日の属する事業年度の} \\ \text{前事業年度終了の時の資産の帳簿} \\ \text{価額} - \text{負債の帳簿価額} \end{array}} - \begin{array}{l} \text{分割法人株} \\ \text{式に係る分} \\ \text{割純資産対} \\ \text{応帳簿価額} \\ \text{※1、2} \end{array}$$

※1 分割法人株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算するのは、分割承継法人が分割法人株式を保有している場合に限られます。

※2 分割法人株式に係る分割純資産対応帳簿価額とは、次の計算式により計算した金額をいいます。

$$\begin{array}{l} \text{分割承継法人が有する分割} \\ \text{法人株式の分割型分割の直} \\ \text{前の帳簿価額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{分割法人の分割型分割の直前の移転資産の帳} \\ \text{簿価額} - \text{移転負債の帳簿価額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{分割法人の前期期末時の資産の帳簿価額} - \text{負} \\ \text{債の帳簿価額} \end{array}}$$

【増加する利益積立金額】

無対価適格分割型分割に係る分割承継法人の増加する利益積立金額は次の計算式により計算した金額とされました（法令9①三）。

$$\begin{array}{l} \text{分割直前の} \\ \text{移転資産の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} - \left[\begin{array}{l} \text{分割直前の} \\ \text{移転負債の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{増加資本} \\ \text{金等の額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{分割法人株式に} \\ \text{係る分割純資産} \\ \text{対応帳簿価額} \end{array} \right]$$

(2) 分社型分割

【資産・負債の移転に係る取扱い】

無対価適格分社型分割により移転を受ける資産及び負債の取得価額は、その資産及び負債の適格分社型分割の直前の帳簿価額に相当する金額（その取得のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）となります（法令123の4）。

【増加する資本金等の額】

無対価適格分社型分割に係る分割承継法人の増加する資本金等の額は、当該適格分社型分割直前の当該分割により移転を受ける資産の帳簿価額から移転を受ける負債の帳簿価額を減算した金額となります（法令8①七）。

なお、増加する利益積立金額はありません。

4 分割法人の株主における課税関係

無対価適格分割型分割に係る分割法人の株主においては、分割法人の資産又は負債が分割承継法人に移転するため、当該株主が保有する分割法人株式の価値が減少することとなりますが、当該株主が分割承継法人である場合と分割承継法人以外の法人である場合に応じて次のようになります。

なお、分社型分割が行われた場合の分割法人の株主の処理はありません。

(1) 分割法人の株主が分割承継法人である場合

分割法人の株主が分割承継法人である場合には、分割承継法人としての課税関係と分割法人の株主としての課税関係が生じることになります。具体的には、適格分割型分割により移転を受ける資産又は負債の受入処理（上記3(1)）を行うとともに、保有する分割法人株式の価値を減少させる処理を行うこととなります。

この場合における、無対価適格分割型分割に係る分割承継法人が有する分割法人株式のその分割型分割の直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額については、次の計算式により計算した金額となります（法令119の3⑱）。

$$\left[\begin{array}{l} \text{分割法人株式の分割型分} \\ \text{割の直前の帳簿価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{分割法人株式に係る分割} \\ \text{純資産対応帳簿価額} \end{array} \right] \div \begin{array}{l} \text{分割法人株式の} \\ \text{所有株式の数} \end{array}$$

(2) 分割法人の株主が分割承継法人以外の法人である場合

分割法人の株主が分割承継法人以外の法人である場合には、保有する分割法人株式の価値が減少する代わりに分割承継法人の株式の価値が増加することになるため、分割法人株式に係る分割純資産対応帳簿価額を分割承継法人株式の帳簿価額に付け替える処理を行います。

この場合における、無対価適格分割型分割に係る分割法人の株主等が有する分割法人株式のその分割型分割の直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額については、上記(1)の計算式により計算した金額となります（法令119の3⑱）。

また、当該株主が有する分割承継法人株式のその分割型分割直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額については、次の計算式により計算した金額となり、分割法人株式に係る分割純資産対応帳簿価額に相当する金額について、分割承継法人株式の帳簿価額に付け替えることとなります（法令119の3⑲）。

III 分割編 《1 総論》

$$\left[\begin{array}{l} \text{分割承継法人株式の分割型} \\ \text{分割割の直前の帳簿価額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{分割法人株式に係る分割} \\ \text{純資産対応帳簿価額} \end{array} \right] \div \text{分割承継法人株式の} \\ \text{所有株式の数}$$

(5) 単独新設分割型分割が行われた場合の課税関係

1 独立して事業を行うための分割（単独新設型分割）

平成 29 年度税制改正により一の法人のみが分割法人となる分割型分割のうち、分割法人が分割前に行う事業を分割により新たに設立する分割承継法人において独立して行うための分割（いわゆるスピノフ）として次の要件の全てに該当する場合の分割が適格分割に追加されました（法法 2 十二の十一ニ）。

(1) 株式按分交付要件

分割法人の各株主等の有する持株数に応じて、分割承継法人の株式のみが交付されること（法法 2 十二の十一）。

(2) 非支配要件

分割の直前に分割法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がなく、かつ、分割後に分割承継法人と他の者との間に当該他の者による支配関係があることとなることが見込まれていないこと（法令 4 の 3 ㉑一）。

(3) 役員引継要件

分割前の分割法人の役員等（当該分割法人の重要な使用人（当該分割法人の分割事業に係る業務に従事している者に限る。）を含む。）のいずれかが当該分割後に分割承継法人の特定役員（注）となることが見込まれていること（法令 4 の 3 ㉑二）。

（注）社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。

(4) 主要資産等移転要件

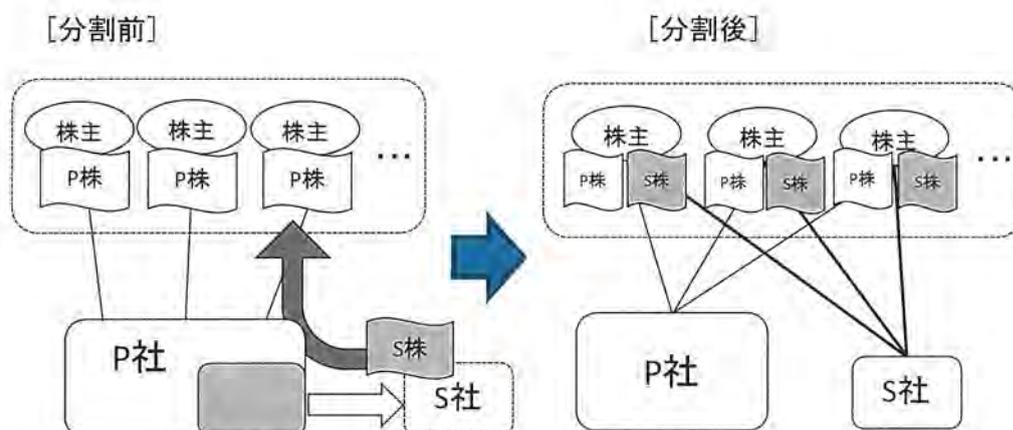
分割により分割法人の分割事業に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること（法令 4 の 3 ㉑三）。

(5) 従業者引継要件

分割法人の分割の直前の分割事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね 80% 以上に相当する数の者が当該分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること（法令 4 の 3 ㉑四）。

(6) 事業継続要件

分割法人の分割事業が当該分割後に分割承継法人において引き続き行われることが見込まれていること（法令 4 の 3 ㉑五）。



2 単独新設分割型分割が行われた場合の当事者の課税関係

(1) 分割法人における課税関係

イ 適格単独新設分割型分割

適格分割型分割により分割承継法人にその有する資産又は負債の移転をしたときは、当該分割承継法人に当該移転をした資産及び負債の当該適格分割型分割の直前の帳簿価額による引継ぎをしたものとします（法法62の2②）。

ロ 非適格単独新設分割型分割

非適格分割型分割により分割承継法人にその有する資産又は負債の移転をしたときは、当該分割承継法人に当該移転をした資産及び負債の当該分割の時の価額による譲渡をしたものとします（法法62①）。

(2) 分割承継法人における課税関係

イ 適格単独新設分割型分割

適格分割型分割により分割法人から資産又は負債の移転を受けた場合には、当該移転を受けた資産及び負債の当該適格分割型分割の直前の帳簿価額による引継ぎを受けたものとします（法令123の3③）。

ロ 非適格単独新設分割型分割

非適格分割型分割により分割法人から資産又は負債の移転を受けた場合には、当該移転を受けた資産及び負債の当該分割の時の価額により譲り受けたものとします（法法62①）。

(3) 分割法人の株主（法人）における課税関係

イ 適格単独新設分割型分割

適格分割型分割により株式の交付を受けた場合には、株主においてみなし配当課税は生じません（法法24①二）。

ロ 非適格単独新設分割型分割

非適格分割型分割により、株主が交付を受けた資産の価額の合計額が、分割法人

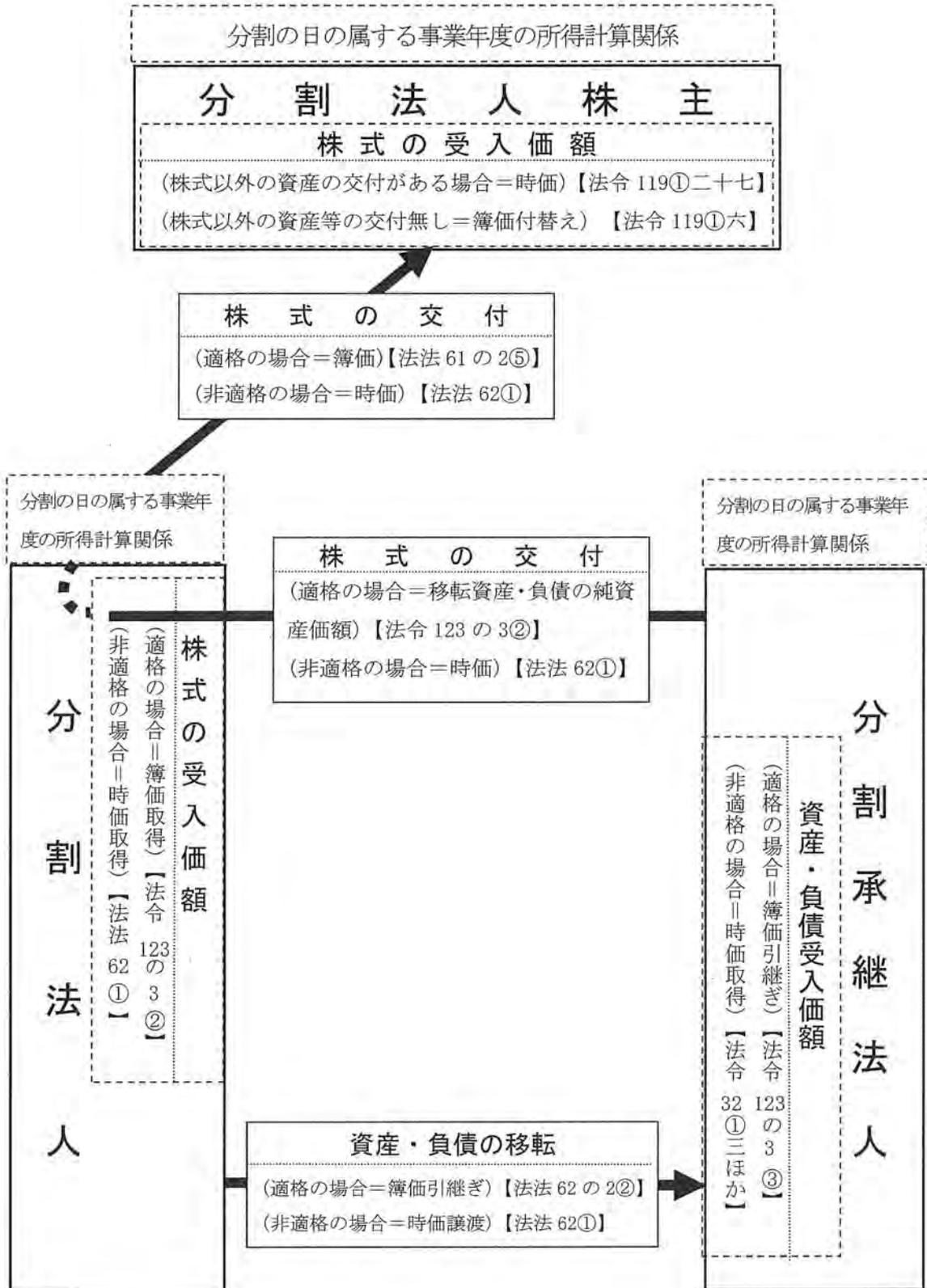
Ⅲ 分割編 《1 総論》

の資本金等の額のうち、その交付の基因となった分割法人の株式に対応する部分を超える場合は、その超える部分の金額は、みなし配当の額とされます（法法 24①二、法令 23①二）。

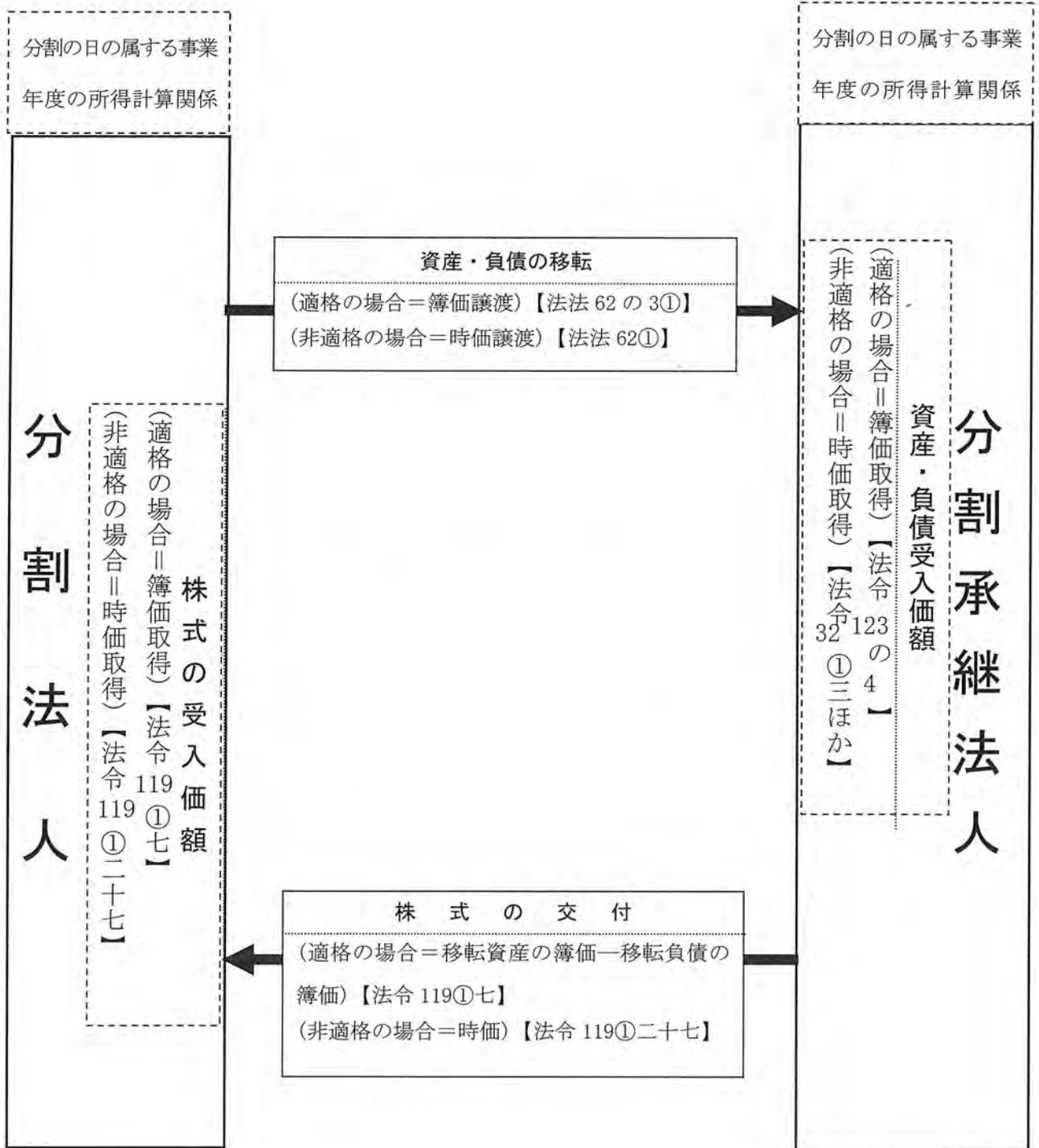
参 考

- ・ 平成平成 29 年度税制改正前においては、分割前に分割法人と分割承継法人との間に支配関係がなく、また、分割承継法人は新設法人であり、共同事業要件を満たすことがないため、非適格分割とされていました。
- ・ この単独新設分割型分割のように特定の事業を独立の会社として切り出す、いわゆるスピノフについては、子会社株式の株式分配を行うことによっても実現することができます。平成 29 年度税制改正では、法人税法において現物分配のうちの株式分配（法法 2 十二の十五の二）を、また、適格組織再編成に当たる適格株式分配（同十二の十五の三）を新たに規定しています。

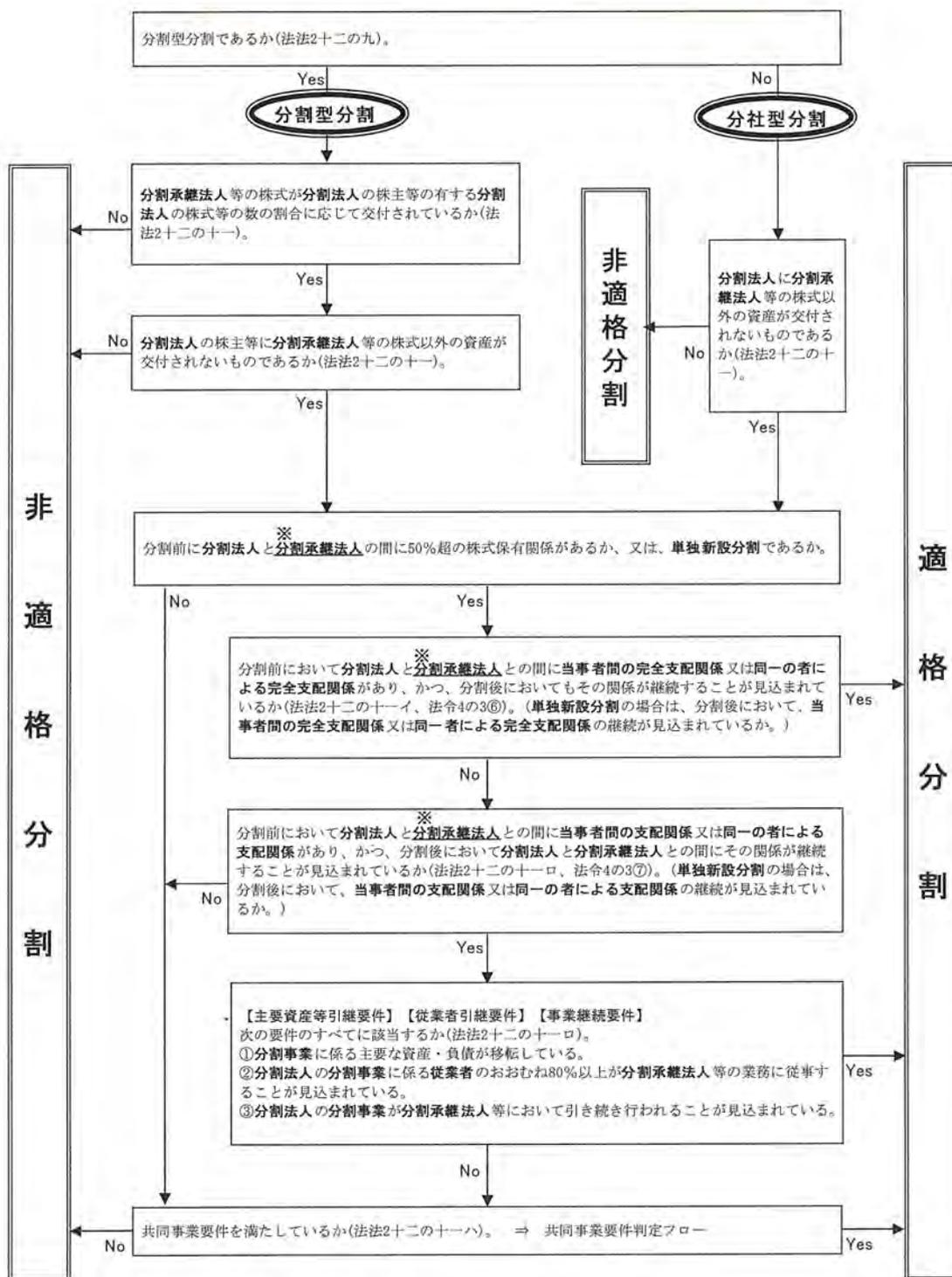
イメージ図（分割型分割）



イメージ図（分社型分割）



適 格 判 定 フ ロ ー



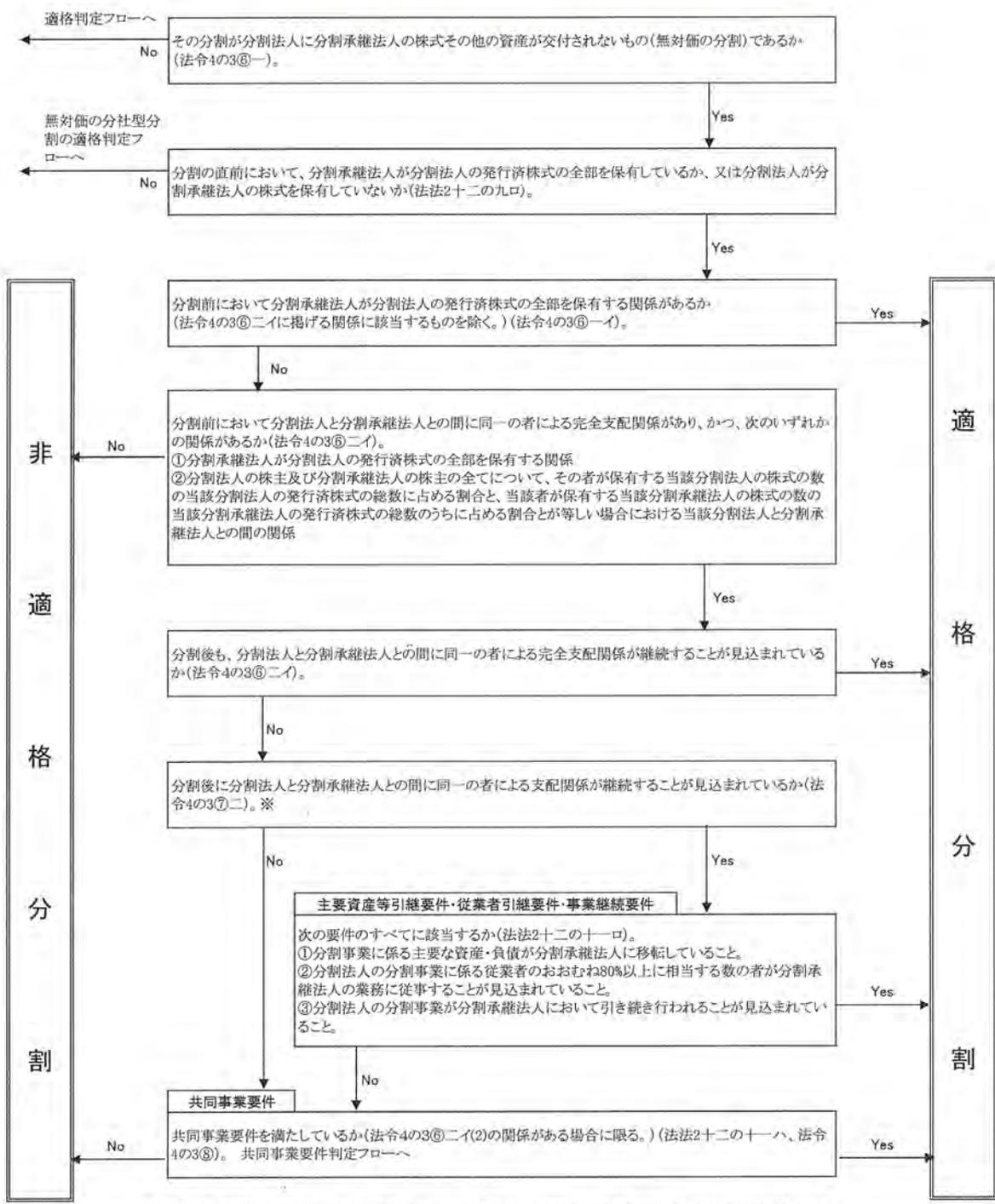
※ 複数新設分割の場合の読み替え
分割承継法人 ⇒ 他の分割法人

キーワード

- 適格分割・・・・・・・・・・・・・・・・・・分割のうち一定の要件に該当するものをいいます（法
法 2 十二の十一）。
- 非適格分割・・・・・・・・・・・・・・・・・・分割のうち**適格分割**に該当しないものをいいます。
- 分割法人・・・・・・・・・・・・・・・・・・分割によりその有する資産又は負債の移転を行った法
人をいいます（法法 2 十二の二）。
- 分割承継法人・・・・・・・・・・・・・・・・・・分割により**分割法人**から資産又は負債の移転を受けた
法人をいいます（法法 2 十二の三）。
- 単独新設分割・・・・・・・・・・・・・・・・・・法人を設立する分割（新設分割）で、一の法人のみが
分割法人となるものをいいます（法令 4 の 3⑥一）。
- 複数新設分割・・・・・・・・・・・・・・・・・・法人を設立する分割（新設分割）で単独新設分割に該
当しないものをいいます（法令 4 の 3⑥一）。
- 当事者間の完全支配関係・・・・・・・・・・**分割法人と分割承継法人**（**複数新設分割**の場合にあつ
ては、**分割法人**と他の分割法人）との間にいずれか一方の
法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接
に保有する関係をいいます（法令 4 の 3⑥一）。
- 同一の者による完全支配関係・・・・・・・・**分割法人と分割承継法人**（**複数新設分割**の場合にあ
つては、**分割法人**と他の分割法人）との間に同一の者によ
ってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間
接に保有される関係をいいます（法令 4 の 3⑥二）。
- 当事者間の支配関係・・・・・・・・・・・・・・・・**分割法人と分割承継法人**（**複数新設分割**の場合にあ
つては、**分割法人**と他の分割法人）との間にいずれか一方の
法人が他方の法人の発行済株式等の 50%超 100%未満の株
式等を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令 4
の 3⑦一）。
- 同一の者による支配関係・・・・・・・・・・**分割法人と分割承継法人**（**複数新設分割**の場合にあ
つては、**分割法人**と他の分割法人）との間に同一の者によ
ってそれぞれの法人の発行済株式等の 50%超 100%未満の
株式等を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令
4 の 3⑦二）。
- 分割事業・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・**分割法人**の分割前に営む事業のうち、**分割承継法人**に
おいて行われることとなるものをいいます（法法 2 十二の
十一ロ(1)）。
- 従業者・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で分割直前において**分割事業**
に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に
従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者
で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**
の数に含めないことができます（法基通 1-4-4）。

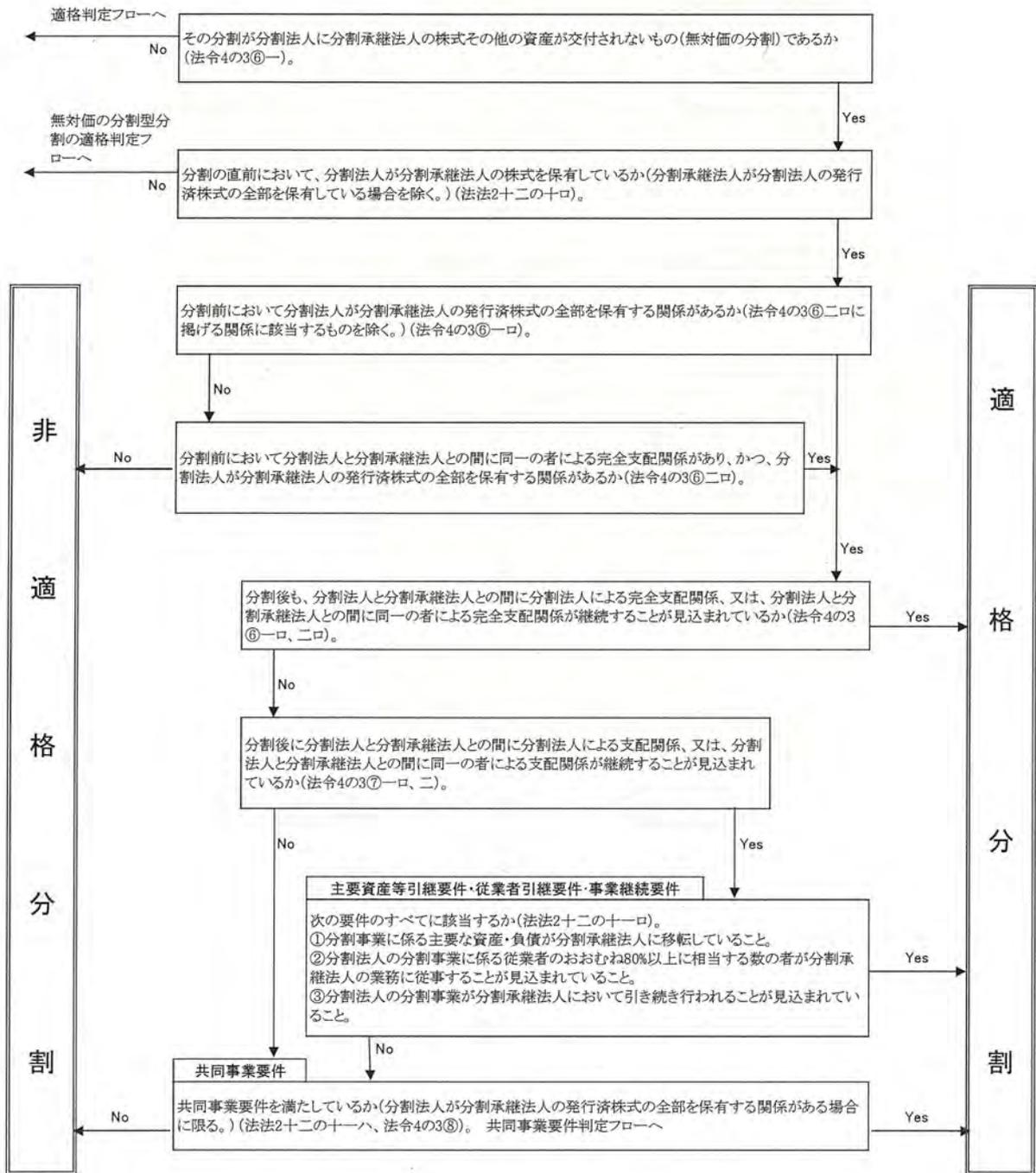
III 分割編 《2 共通》

適 格 判 定 フ ロ ー
無対価の分割型分割(平成29・30年度税制改正後)



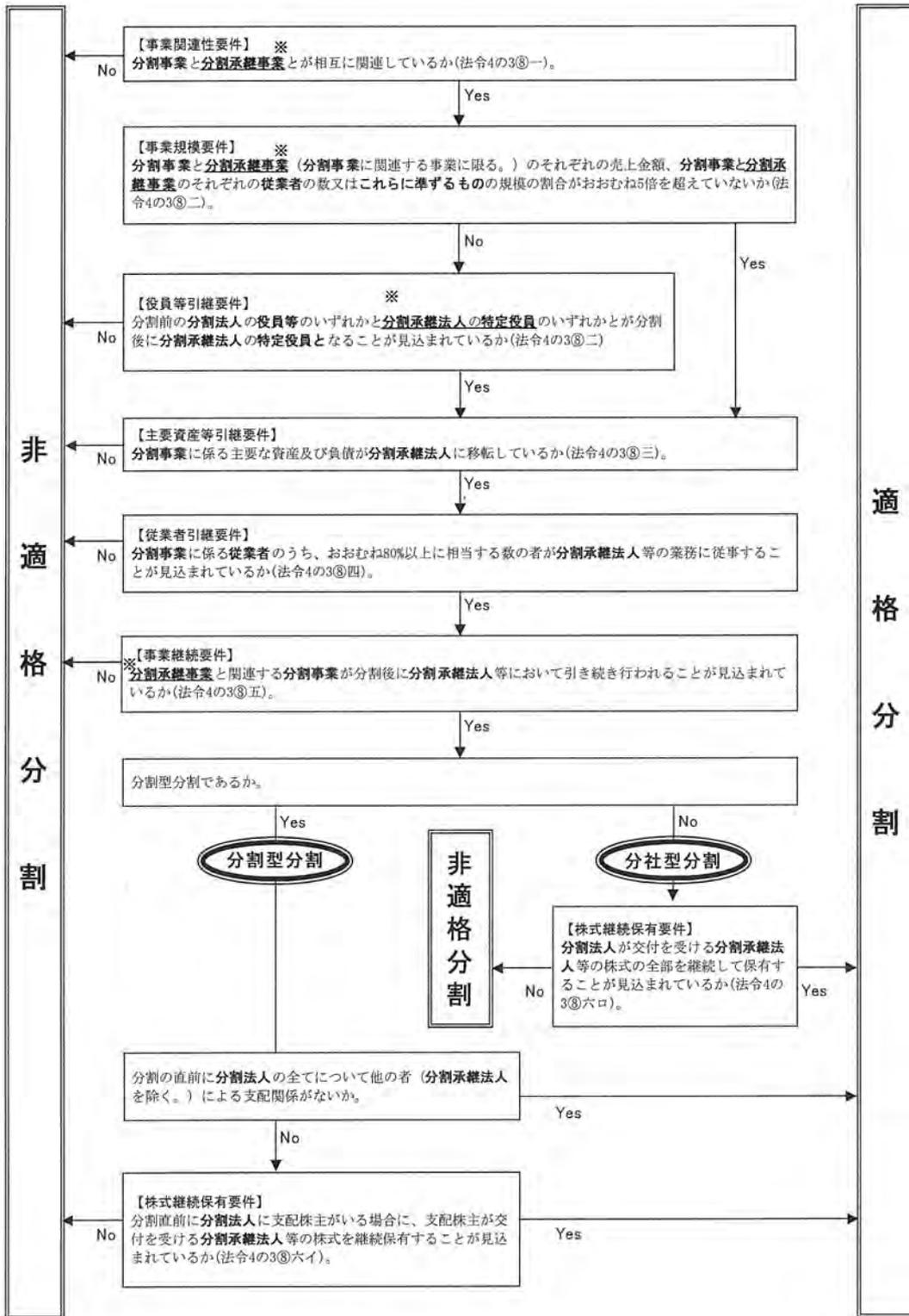
※ 分割前に分割法人と分割承継法人との間に分割承継法人による支配関係があるもの、及び分割前に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による支配関係があり、かつ、分割後に当該支配関係が継続することが見込まれているものも同様。

適 格 判 定 フ ロ ー
無対価の分社型分割(平成30年度税制改正後)



III 分割編 《2 共通》

共同事業要件判定フロー



※ 複数新設分割の場合の読み替え
 分割承継事業 ⇒ 他の分割法人の分割事業
 分割承継法人の特定役員 ⇒ 他の分割法人の役員等

キーワード

- 適格分割** 分割のうち一定の要件に該当するものをいいます（法法 2 十二の十一）。
- 非適格分割** 分割のうち**適格分割**に該当しないものをいいます。
- 分割法人** 分割によりその有する資産又は負債の移転を行った法人をいいます（法法 2 十二の二）。
- 分割承継法人** 分割により**分割法人**から資産又は負債の移転を受けた法人をいいます（法法 2 十二の三）。
- 複数新設分割** 法人を設立する分割（新設分割）で単独新設分割に該当しないものをいいます（法令 4 の 3⑥一）。
- 分割事業** **分割法人**の分割前に営む事業のうち、**分割承継法人**において行われることとなるものをいいます（法令 4 の 3⑧一）。
- 分割承継事業** **分割承継法人**の分割前に行う事業のうちのいずれかの事業をいい、**複数新設分割**である場合は、他の分割法人の**分割事業**をいいます（法令 4 の 3⑧一）。
- 従業者** 役員、使用人その他の者で分割直前において**分割事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通 1-4-4）。
- 役員等** 役員及び社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令 4 の 3⑧二）。
- 特定役員** 社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに**準ずる者**で法人の経営に従事している者をいい、**複数新設分割**である場合は、他の分割法人の**役員等**をいいます（法令 4 の 3④二、⑧二）。
- これらに準ずる者** 役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通 1-4-7）。

(書類添付義務)

組織再編成に係る主要な事項の明細書及び分割契約書等が添付されているか。

ポイント

分割があった場合における分割法人及び分割承継法人は、確定申告書の提出に当たって当事業年度の貸借対照表、損益計算書のほか分割契約書等の財務省令で定める書類を添付することが義務付けられています(法法74③、法規35五、六、法基通17-1-5)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名
組織再編成の態様	1	合併・分割() 現物分配()	2 適格(法第2条第 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人			
名称及び所在地	3		
株式保有関係	4	合併4条の3第 項第 号該当	(組織再編成前) (組織再編成後) 直接保有の株式の保有割合 % % 間接保有の株式の保有割合 % %
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数	人 合併法人・分割承継法人・ 被現物出資法人・完全子法 人の業務に従事する従業 者の数 人
事業規模	7	指売上金額・資本金の額又は出資金の額 従業員の数・その他()	左の指標による規模の比較
役員状況	8	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の特定役員	
		役職名	氏名
支配株主の株式保有状況	9	新株維持保有見込の有無 有・無	
移転した(又移転を受けた)資産又は負債の明細			

提出された確定申告書に、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」が添付されていない場合には、法人に対して当該付表の提出を求める必要があります。

キーワード

- 分割法人・・・分割によりその有する資産又は負債の移転を行った法人をいいます（法法2十二の二）。
- 分割承継法人・・・分割により**分割法人**から資産又は負債の移転を受けた法人をいいます（法法2十二の三）。
- 適格分割・・・分割のうち一定の要件に該当するものをいいます（法法2十二の十一）（「適格判定フロー」、「共同事業要件判定フロー」参照）。
- 非適格分割・・・分割のうち**適格分割**に該当しないものをいいます。
- 分割契約書・・・吸収分割を行う場合に、**分割法人**と**分割承継法人**との間で締結することとされている吸収分割契約の内容を記載した書面をいいます（会社法757、758）。
- 分割計画書・・・新設分割を行う場合に、**分割法人**が作成することとされている新設分割計画の内容を記載した書面をいいます。なお、2以上の**分割法人**が共同して新設分割をする場合には、計画の作成も共同して行わなければなりません（会社法762、763）。

要確認事項

分割があった場合には、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」の各欄の記載内容の事実確認を行い、それをもとに、「適格判定フロー」にしたがって**適格分割・非適格分割**の判定を行うこととなります。

なお、判定に当たっては、**分割契約書**、**分割計画書**等に記載された事項も合わせて検討する必要があります。

(分割型・分社型の判定)

分割型分割・分社型分割の判定が適正に行われているか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかの判定に際しては、その分割が「**分割型分割**」か「**分社型分割**」のいずれに該当するかを確認する必要があります（法法 2 十二の九、十二の十）。

着眼点

<分割型分割の分割契約書の例>

吸収分割契約書

株式会社〇〇（住所〇〇、以下「甲」という。）と、株式会社〇〇（住所〇〇、以下「乙」という。）とは、吸収分割に関し、次のとおり契約を締結する。

（吸収分割）
第1条 甲及び乙は、甲の営む運送事業に関して有する権利義務の全部を乙に承継させるための吸収分割（以下、「本件分割」という。）を行う。

（吸収分割に際し交付する株式等）
第2条 乙は、第4条に定める本件分割により承継する権利義務の全部に代わる対価として、本件分割に際して普通株式〇株を發行し甲に交付する。

② 甲は、本契約書第5条に定める効力発生日において、甲の株主に対し、前項により交付された全株式をもって剰余金の配当を行う。
～省略～

平成〇年〇月〇日

甲 株式会社〇〇
代表取締役 〇〇 〇〇 ⑩

乙 株式会社〇〇
代表取締役 〇〇 〇〇 ⑩

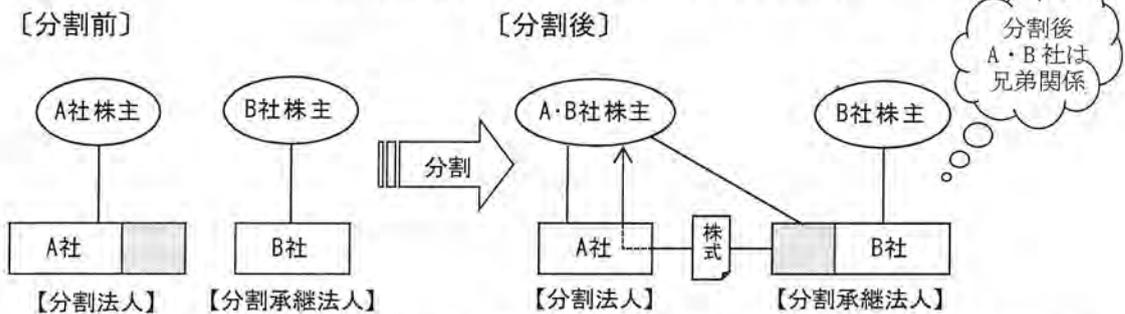
分割契約書等から、分割に際し交付される**分割対価資産**（分割承継法人の株式等）の交付先を確認する必要があります。

②項がない場合は、**分社型分割**に該当します。

※ 契約によっては、第2条2項が次のように表記されている場合があります。
（剰余金の配当）
第〇条 甲は、効力発生日に第2条に基づき取得する乙の普通株式〇株を配当財産とする剰余金の配当を行うものとする。

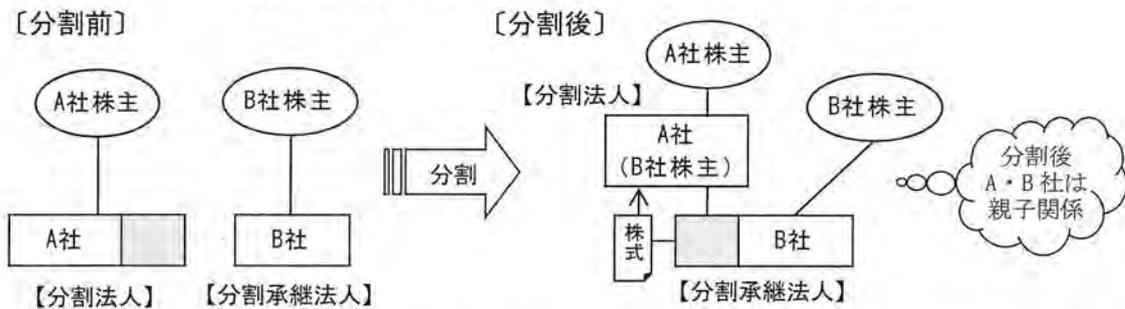
キーワード

分割型分割・・・(1) 分割により分割法人が交付を受ける**分割対価資産**の全てが分割の日において分割法人の株主等に交付される場合又は分割により分割対価資産の全てが分割法人の株主等に直接交付される場合のこれらの分割をいいます(法法2十二の九イ)。



(2) **無対価分割**で、その分割の直前において、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合又は分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合の**無対価分割**をいいます(法法2十二の九ロ)。

分社型分割・・・(1) 分割により分割法人が交付を受ける**分割対価資産**が分割の日において分割法人の株主等に交付されない場合のその分割(**無対価分割**を除きます。)をいいます(法法2十二の十イ)。



(2) **無対価分割**で、その分割の直前において、分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合(分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合を除きます。)のその**無対価分割**をいいます(法法2十二の十ロ)。

分割対価資産・・・ 分割により分割承継法人によって交付される分割承継法人の株式その他の資産をいいます(法法2十二の九イ)。

無対価分割・・・ 分割対価資産がない分割をいいます(法法2十二の九ロ)。

要確認事項

無対価分割以外の分割の場合には、分割契約書等から、分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式等その他の資産(分割対価資産)が、分割の日において、分割法人の株主等に交付されているかどうかを確認する必要があります。

分割法人の株主等に交付されている場合 ⇒ 分割型分割

分割法人の株主等に交付されていない場合 ⇒ 分社型分割

参 考

分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産の一部のみを分割法人の株主等に交付する分割が行われたときは、分割型分割と分社型分割の双方が行われたものとみなされます(法法62の6①)。

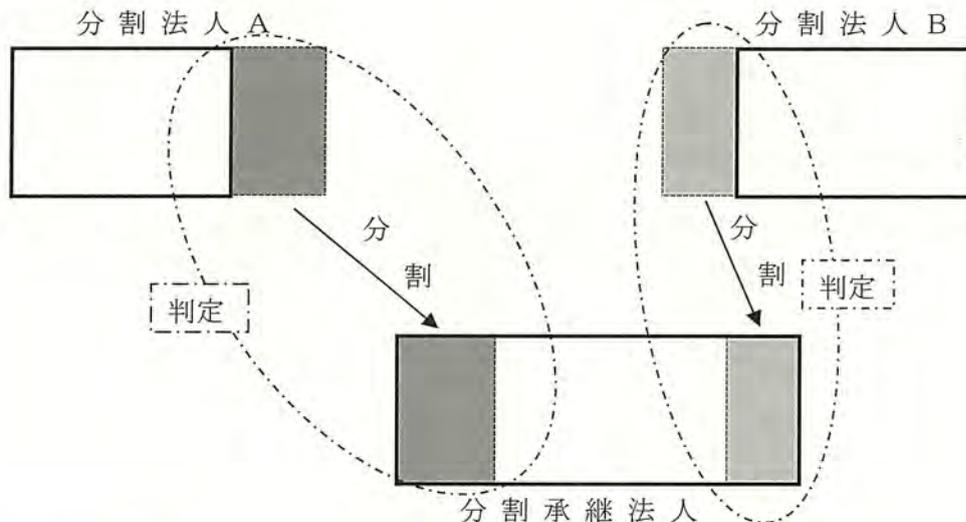
(適格判定の単位)

分割法人が複数ある吸収分割において、一方の分割が非適格であることのみをもって、他方の分割を非適格としていないか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、その分割に係る分割法人が複数ある場合で、その分割が吸収分割であるときは、複数の分割が行われたものとして、それぞれの分割について適格・非適格の判定を行うこととなります。

着眼点



要確認事項

分割法人が複数ある吸収分割が行われた場合には、それぞれの分割法人ごとにその分割の適格性を判定しているか確認する必要があります。

したがって、その分割に係る一方の分割法人の分割が、非適格と判定された場合であっても、そのことは、他方の分割法人との分割に係る適格・非適格の判定には影響を及ぼさないこととなります。

参考

新設分割の場合は、2以上の分割法人により行われたものであっても、一つの分割として判定することとなります。

(非按分型の分割)

分割型分割に際し、分割法人の株主に交付する分割承継法人の株式が持株数の割合に応じて交付されていないにもかかわらず、適格分割としていないか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、分割型分割に際して、分割対価資産として交付される株式等が分割法人の発行済株式等の総数のうちに占める分割法人の株主等の有する分割法人の株式等の数の割合に応じて交付されないもの（いわゆる非按分型の分割）は、適格分割に該当しません（法法2十二の十一）。

着眼点

【分割承継法人株式の交付状況】

分割法人の株主	持株割合	分割承継法人株式の交付株式の割合
A	60%	70%
B	20%	0%
C	10%	15%
D	10%	15%
計	100%	100%

分割法人株式の持株割合に応じた分割承継法人株式の交付が行われていない。

要確認事項

株式等の交付状況を確認し、分割型分割により交付する分割承継法人の株式等が、分割前の分割法人株主等の持株割合に応じて交付されているか確認する必要があります。

参考

いわゆる非按分型の分割は、分割法人の特定の事業を分割承継法人に承継し、分割法人株主等の一部を分割承継法人の株主等から排除するようなM&Aに利用される場合があります。

(金銭の交付)

分割法人の株主に金銭など分割承継法人の株式以外の資産が交付されているものを適格分割としていないか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、適格分割に該当するためには、原則として、分割型分割の場合は分割法人の株主等に、分社型分割の場合は分割法人に**分割承継法人の株式等**(又は**分割承継親法人株式**)以外の資産が交付されていないことが必要となります(法法 2 十二の十一)。ただし、金銭の交付がある場合でも適格分割に該当することがあります。

着眼点

<分割型分割の例>

吸収分割契約書

株式会社〇〇(住所〇〇、以下「甲」という。)と、株式会社〇〇(住所〇〇、以下「乙」という。)とは、吸収分割に関し、次のとおり契約を締結する。

(吸収分割)

第1条 甲及び乙は、甲の営む運送事業に関して有する権利義務の全部を乙に承継させるための吸収分割(以下、「本件分割」という。)を行う。

(吸収分割に際し交付する株式等)

第2条 乙は、第4条に定める本件分割により承継する権利義務の全部に代わる対価として、本件分割に際して普通株式〇株を発行し甲に交付する。

② 甲は、本契約書第5条に定める効力発生日において、甲の株主に対し、前項により交付された全株式をもって剰余金の配当を行う。

～省略～

平成〇年〇月〇日

甲 株式会社 〇〇
代表取締役 〇〇 〇〇 印
乙 株式会社 〇
代表取締役 〇 〇〇 印

②項がない場合は、分社型分割に該当します。

分社型分割の場合は、分割法人に**金銭など分割承継法人の株式等**以外の資産が交付されていないか確認する必要があります。

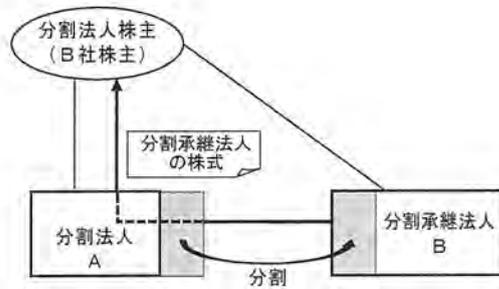
分割法人の株主に**金銭など分割承継法人の株式等**以外の資産が交付されていないか確認する必要があります。

キーワード

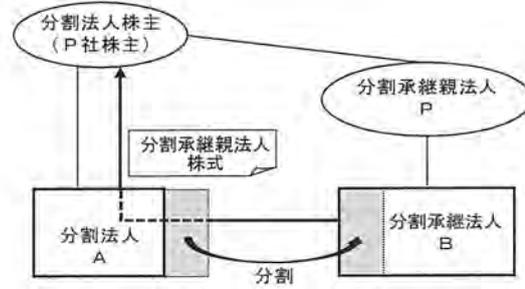
分割承継法人の株式等・・・分割承継法人の株式又は出資をいいます。

分割承継親法人株式・・・分割承継法人との間に当該分割承継法人の発行済株式又は出資（自己が有する株式又は出資を除く。）の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法 2 十二の十一・法令 4 の 3⑤）。

<通常の分割型分割>



<三角分割（分割型）>



要確認事項

分割契約書等から、分割の対価として交付された資産の中に、**分割承継法人の株式等**（又は**分割承継親法人株式**）以外の資産が含まれていないか確認する必要があります（法法 2 十二の十一）。

参考

分割があった場合における分割法人及び分割承継法人は、確定申告書の提出に当たって当事業年度の貸借対照表、損益計算書のほか分割契約書等の財務省令で定める書類を添付することが義務付けられていますので、添付がない場合には提出を求める必要があります（法法 74③、法規 35 五、六、法基通 17-1-5）。

(剰余金の配当)

分割に際し、金銭の交付があることのみをもって、非適格分割としていないか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

その判定において、分割に際して分割法人から分割法人の株主等に金銭等の分割承継法人の株式等以外の資産が交付されている場合であっても、それが分割法人の株主等に対する剰余金の配当(※)として交付されたものであるときは、そのことのみをもって非適格分割とはなりません(法法2十二の十一)。

なお、分割において1株未満の端数が生じた場合のその端数に応じて金銭が交付されるときは、当該端数に相当する株式等を交付したものと取り扱うこととされています(法令139の3の2②)。

※ ここでいう「分割法人の株主等に対する剰余金の配当」とは、分割法人が分割直前に有している剰余金から分配される部分の配当をいいます。

要確認事項

分割契約書、配当に関する決議を行った株主総会の議事録等により、分割に際し分割法人の株主等に交付された金銭の交付理由を確認する必要があります。

参 考

合併の場合は、金銭等の合併法人株式以外の資産が交付された場合であっても、それが合併に反対する株主等に対する「買取請求に基づく対価」として交付されたものであるときには、その交付は、合併法人株式以外の資産の交付には該当しません(法法2十二の八)。

また、分割が行われたことに伴い、「買取請求に基づく対価」として金銭等が交付されたものである場合も、その金銭等は分割対価資産ではないため、その交付は、分割承継法人の株式等以外の資産の交付には該当せず、その交付のみをもって非適格分割とはなりません。

「買取請求に基づく対価」について、同様の取扱いをするにもかかわらず、合併と分割とで規定振りが異なっているのは、合併においては、当該買取請求に係る株式の買取りの効力が合併の効力発生日に生ずるのに対し、分割においては、当該株式の代金の支払のときにその効力が発生するため、買取請求に基づく対価として交付された金銭は、分割に伴って交付されたものと考えないためです。

(完全支配関係)

分割承継法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、分割前に完全支配関係があることのみをもって、適格分割としていないか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、新設分割以外の分割（法令4の3⑥一イ及び二イに掲げる分割型分割を除きます。）のうち、完全支配関係がある場合の適格分割は、分割前に分割法人と分割承継法人との間に**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）があり、かつ、分割後において、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続することが見込まれていることがその要件とされています（法法2十二の十一イ、法令4の3⑥一ロ、二ロ）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表
組織再編成の態様	1	合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 ()	適格区分 2 適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	直前の株式の保有割合 有の株式の保有割合	(組織再編成前) (組織再編成後) % % % %
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無)	
従業者の数	6	被合併法人の合併直前の従業者数 分割直前の分割事業に係る従業者数 現物出資直前の現物出資事業に係る完全子法人の株式分配直前の	人 人 人	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の従業者の 人
事業規模	7	指 売上金額・資本金の額	左の	規模の比較

分割時に完全支配関係が継続することが見込まれているかどうかは、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは判断できないため、分割を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

- 当事者間の完全支配関係・・・分割法人と分割承継法人（複数新設分割の場合にあっては、分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令4の3⑥一）。
- 同一の者による完全支配関係・・・分割法人と分割承継法人（複数新設分割の場合にあっては、分割法人と他の分割法人）との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3⑥二）。
- 複数新設分割・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で単独新設分割に該当しないのをいいます（法令4の3⑥一）。
- 単独新設分割・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます（法令4の3⑥一）。

<イメージ図>

【当事者間の完全支配関係】



【同一の者による完全支配関係】



要確認事項

分割前に**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）がある新設分割以外の分割（法令4の3⑥一イ及び二イに掲げる分割型分割を除きます。）については、分割を意思決定した際に作成した資料等から、分割時に、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。なお、分割前に分割承継法人による完全支配関係がある場合の新設分割以外の分割型分割（法法62の6①に規定する分割を除きます。）については、分割後の完全支配関係の継続は適格判定の要件となっていないので、注意が必要です。

参 考

新設分割以外の分割（法令4の3⑥一イ及び二イに掲げる分割型分割を除きます。）については、分割時に、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により、その関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格分割とされることはありません。

(支配関係)

分割法人と分割承継法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格分割としていないか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、分割法人と分割承継法人との間に完全支配関係がない場合であっても、新設分割以外の分割（法令4の3⑦一イに掲げる分割型分割を除きます。）のうち、分割前において、**当事者間の支配関係（又は同一の者による支配関係）**があり、かつ、分割後において、**当事者間の支配関係（又は同一の者による支配関係）**が継続することが見込まれている場合には、次の要件の全てを満たせば適格分割に該当することとなります（法法22の十一ロ、法令4の3⑦一ロ、二）。

- ・ 分割事業に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること（主要資産引継要件、法法22の十一ロ(1)、法基通1-4-8）
- ・ 分割直前の**分割事業**に係る**従業者**の総数のおおむね80%以上に相当する数の者が分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること（従業者引継要件、法法22の十一ロ(2)）
- ・ **分割事業**が分割後に分割承継法人において引き続き行われることが見込まれていること（事業継続要件、法法22の十一ロ(3)）

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表
組織再編成の態様	1 合併(分割) 現物分配 (出資)	組織再編成の日	適格区分 2	適格(法第2条 号 該当) その他
名称及び所在地	3 組織再編成			
株式保有関係	4 令第4条の3第 項 第 号 該当	(組織再編成前) 直接保有の株式の保有割合	(組織再編成後) 75 %	75 %
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業者の数	6 被合併法人の合併直前の従業者の数 分割直前の分割事業に係る従業者の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の数 完全子法人の株式分配直前の従業者の数	人	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業者の数	人
		左の指標による規模の比較		

株式保有割合が100%でなくても、50%超の場合には、一定の要件を満たせば、適格分割に該当しますが、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは、その確認ができないため、分割を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

- 当事者間の支配関係**・・・分割法人と分割承継法人（**複数新設分割**の場合にあっては、分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の 50%超の株式等を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令 4 の 3⑦一）。
- 同一の者による支配関係**・・・分割法人と分割承継法人（**複数新設分割**の場合にあっては、分割法人と他の分割法人）との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の 50%超の株式等を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令 4 の 3⑦二）。
- 複数新設分割**・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で**単独新設分割**に該当しないものをいいます（法令 4 の 3⑥一）。
- 単独新設分割**・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます（法令 4 の 3⑥一）。
- 分割事業**・・・・・・・・・・分割法人の分割前に行う事業のうち、分割承継法人において行われることとなるものをいいます（法法 2 十二の十一ロ(1)）。
- 従業者**・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で、分割の直前において**分割事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通 1-4-4）。

参 考

新設分割以外の分割（法令 4 の 3⑦一イに掲げる分割型分割を除きます。）については、分割時に、**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により、その関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格分割とされることはありません。なお、分割前に分割承継法人による支配関係がある場合の新設分割以外の分割型分割（法法 62 の 6①に規定する分割を除きます。）については、分割後の支配関係の継続は適格判定の要件となっていないので、注意が必要です。

(従業員引継要件)

分割法人から引き継いだ従業員が、当該法人から移転した事業に従事することが見込まれていないことのみをもって、非適格分割としていないか。

ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、分割法人と分割承継法人との間に50%超の株式保有関係がある場合の適格分割の要件の一つとして、分割直前の分割事業に係る従業員の総数のおおむね80%以上に相当する数の者が分割承継法人等の業務に従事することが見込まれていることの要件(従業員引継要件)があります(法法2十二の十一ロ(2))。

着眼点

<誤りの例>

組織再編成に係る主要な事項の明細書

組織再編成の態様	1	合併(分割) () 現物分配 ()	組織再編成の日 ()	適格区分	2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人						

6欄の「従業員の数」欄のうち、分割承継法人の業務に従事する従業員の数(60人)が分割法人の従業員の数(160人)の80%未満となっている。

株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	直接保有の株式の保有割合	60%	(組織再編成前)	(組織再編成後)
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数	分割直前の分割事業に係る従業員の数	160	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業員の数	60
		現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数	完全子法人の株式分配直前の従業員の数			
		指 売上金額・資本金の額又は出資金の額	左の指標		比較	

分割事業のうち機械製造業に従事していた従業員(100人)が分割承継法人では建設業に従事したことをもって、附表「組織再編成に係る主要な明細書」の6欄の分割承継法人の業務に従事する従業員の数を60人としていないか。

<実際の従業員の従事見込み状況>

	【分割法人】			【分割承継法人】	
【分割前】	運送業 150人	機械製造業 100人	建設業 60人	建設業 40人	機械製造業 200人
【分割後】	運送業 150人		建設業 200人(40+160)	機械製造業 200人	

分割前の分割法人の分割事業に係る従業員160人の80%以上の者が分割承継法人の業務に従事しているため、要件を満たしていることとなる。

キーワード

- 分割事業**・・・分割法人の分割前に行う事業のうち、分割承継法人において行われることとなるものをいいます（法法 2 十二の十一ロ(1)）。
- 従業者**・・・役員、使用人その他の者で、分割の直前において**分割事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通 1-4-4）。
- 分割承継法人等の業務**・・・分割承継法人が分割後に行う全ての業務をいい、分割承継法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含みます。また、分割後に行われる適格合併により分割事業がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、その合併法人及びその合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含みます（法法 2 十二の十一ロ(2)、法令 4 の 3⑧四）。

要確認事項

従業者引継要件を満たすかどうかの判定において、**分割事業の従業者**が従事することが見込まれている**分割承継法人等の業務**の範囲や種類についてまで加味していないか確認する必要があります（引き継がれる人数の割合のみで判定）。

参 考

- 1 分割法人と分割承継法人との間に 50%超の株式保有関係がある場合に適格分割となるためには、従業者引継要件を満たすほか、①**分割事業**に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること、②分割法人の**分割事業**が分割承継法人等において引き続き行われることが見込まれていることが要件とされています（法法 2 十二の十一ロ(1)(3)）。
- 2 分割時に、分割法人の**分割事業**に係る**従業者**の総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が**分割承継法人等の業務**に従事する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により従事しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格分割とされることはありません。
- 3 分割法人と分割承継法人との間に資本関係がない場合（50%以下の株式保有関係がある場合を含む。）に適格分割となるためには、の「共同事業要件判定フロー」に示されているとおり、従業者引継要件を満たす必要がありますが、この場合の要件についても本取扱いと同様に判定することとなります。

(共同事業要件)

資本関係のない法人間の分割であることのみをもって、非適格分割としていないか。

ポイント

資本関係のない法人間の分割であっても、適格分割に該当する場合があります。具体的には、「共同事業要件判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を営むための分割として一定の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格分割に該当することとなります（法法2十二の十一ハ）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業 年度	法人名	付 表
組織再編成の態様	1	合併・分割 （現物分配）	組織再編成の日 （ ）	適格区分 2 適格（法第2条 号 該当） その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4	令第4条の3第 項第 号該当	直接保有の株式の保有割合 間接保有の株式の保有割合	（組織再編成前）（組織再編成後） 0 %
主要な事業の種類	5	（事業関連性 有・無）	（事業関連性 有・無）	（事業関連性 有・無）
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割前事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数	人	合併法人・分割承継法人・ 被現物出資法人・完全子法人の 業務に従事する従業員の数
事業規模	7	指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 標 従業員の数・その他（ ）	左の指標による規模の比較	
役員の状態	8	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の特定役員		
		役 職 名	氏 名	合併・分割・現物出資・ 株式分配前の役職名
支配株主の株式の保有状況	9	氏 名・名 称	旧 株 数	新株取得保有 見込の有無
		（合 計）		有・無 有・無 有・無
移転した（又は移転を受けた）資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類	取得価額等	資産・負債の種類
				帳簿価額等

株式保有割合が50%以下の場合、5欄以下の記載内容の事実確認を行い、それをもとに適格判定をすることがあります。

(事業関連性要件)

資本関係のない法人間の分割において、分割事業が複数ある場合に、その分割事業の一つが分割承継事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格分割としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の分割であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための分割の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格分割に該当することとなります（法法 2 十二の十一ハ）。

その分割が適格分割に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、分割法人の**分割事業**と分割承継法人の**分割承継事業**とが相互に関連するものであることの要件（事業関連性要件）があります（法令 4 の 3⑧一）。

着眼点

例えば、次の 1 の事業性要件を満たす事業について、次の 2 の関連性要件を満たす場合には、**分割事業**と**分割承継事業**とは、相互に関連するものに該当するものとなります（法規 3①③）。

1 事業性要件の判定

事業性要件とは、分割法人及び分割承継法人が共に実態を有する事業を行っているかどうかを判定するものであり、事業性要件を満たすためには、分割の直前においてそれぞれ次に掲げる要件の全てに該当することが必要となります（法規 3①一、③）。

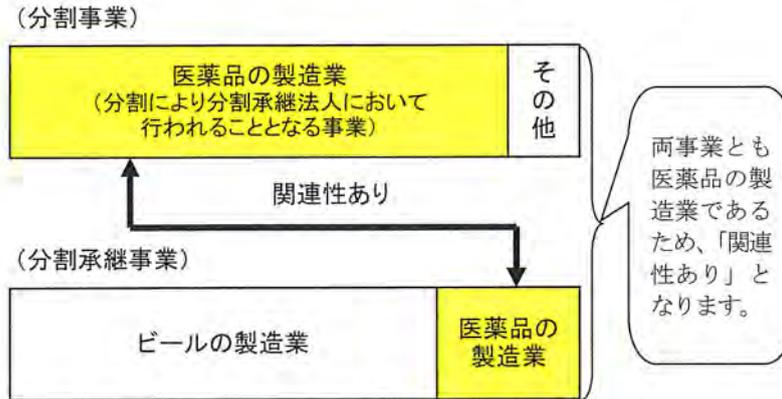
- (1) 本店所在地国に事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有し、又は賃借していること。
- (2) 従業者（役員はその法人の業務に専ら従事するものに限りません。）があること。
- (3) 自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること。



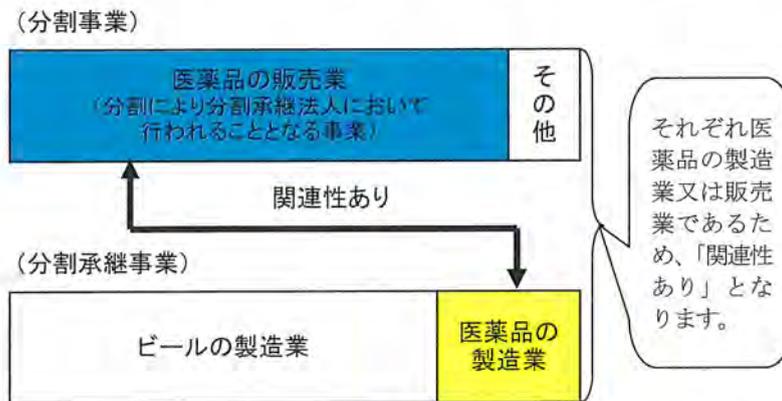
2 関連性要件の判定

関連性要件を満たすためには**分割事業**と**分割承継事業**とが次のいずれかの場合に該当することが必要となります（法規3①二、②③）。

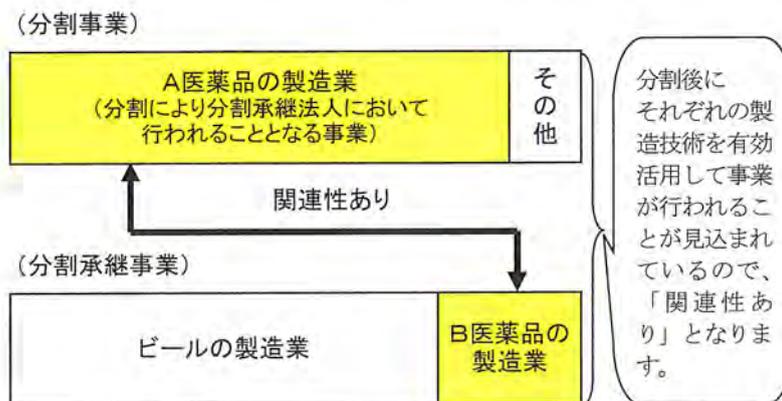
(1) 分割の直前において、両事業が同種のものである場合



(2) 分割の直前において、両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**が同一のもの又は類似するものである場合



(3) 分割の直前において、分割後に両事業が両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**を活用して行われることが見込まれている場合



※ 両者は、分割後にA医薬品の製造技術とB医薬品の製造技術とを有効活用して、より商品価値の高い医薬品を製造する計画を有する。

いずれの場合であっても、事業関連性要件の判定対象となる事業は、分割法人については、分割により分割承継法人において行われることとなる事業に限定されますが、分割承継法人についてはこれに限りません。

キーワード

分割事業・・・・・・・・分割法人の分割前に行う事業のうち、分割により分割承継法人において行われることとなるものをいいます（法令4の3⑧一）。

分割承継事業・・・・・・・・分割承継法人の分割前に行う事業のうちのいずれかの事業をいい、**複数新設分割**である場合は、他の分割法人の**分割事業**をいいます（法令4の3⑧一）。

自己の計算・・・・・・・・分割後においても、判定の対象となった事業について、分割法人及び分割承継法人が自ら商品販売等によって収益を獲得することが見込まれる状態にあることをいいます。

なお、事業性要件の一つである「自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること」には、他人の名義をもって、かつ**自己の計算**においてする行為、例えば、代理店として他の法人の名義を掲げているものの当該他の法人からは独立して自ら収益を獲得している法人の行為についても含まれることとなります。

経営資源・・・・・・・・①事業の用に供される設備、②事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、③事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式、④その他これらに準ずるものをいいます（法規3①二ロ）。

複数新設分割・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で**単独新設分割**に該当しないものをいいます（法令4の3⑥一）。

単独新設分割・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます（法令4の3⑥一）。

要確認事項

分割事業と**分割承継事業**が同種のものでない場合であっても、例えば、着眼点の関連性要件に掲げる場合のような関係があるときは、事業関連性があるものとして取り扱うことが相当ですので、注意が必要です。

(事業規模要件)

共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格分割としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の分割であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための分割の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格分割に該当することとなります（法法二十二の十一ハ）。

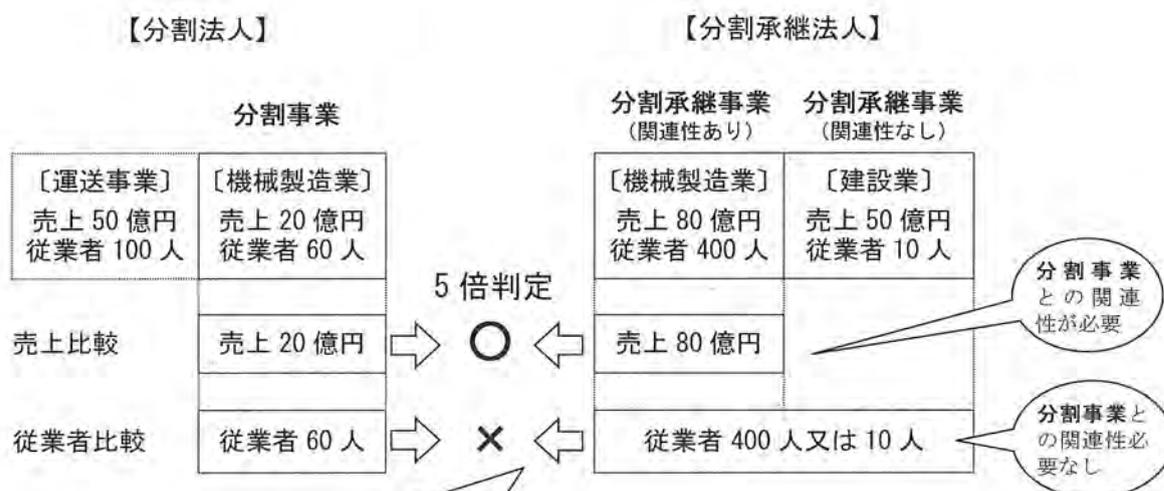
その分割が適格分割に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、分割法人の分割事業と分割承継法人の分割承継事業のそれぞれの売上金額、従業者の数若しくはこれらに準ずるものの規模の割合が、おおむね5倍を超えないことの要件（事業規模要件）があります（法令4の3⑧二）。

なお、事業規模要件を満たしていなくても、役員等引継要件を満たしていれば、適格分割に該当する場合があります。

着眼点

<分割前の分割事業と分割承継事業の比較状況の例>



規模の割合がいずれか一つでもおおむね5倍を超えていなければ事業規模要件を満たしていることとなります。
この例の場合、従業者の数はそれぞれ5倍を超えています、売上金額が5倍を超えていないため、要件を満たしていることとなります（法基通1-4-6(注)）。

キーワード

分割事業・・・・・・・・・・分割法人の分割前に行う事業のうち、分割により分割承継法人において行われることとなるものをいいます(法令4の3⑧一)。

分割承継事業・・・・・・・・・・分割承継法人の分割前に行う事業のうちいずれかの事業をいい、**複数新設分割**である場合は、他の分割法人の**分割事業**をいいます(法令4の3⑧一)。

※ 売上金額の比較の場面では、**分割事業**と関連する事業に限られますが、**従業者**の数の比較の場面では、分割承継法人の分割前に行う事業のうちいずれかの事業をいい、範囲が限定されていません(法令4の3⑧二)。

従業者・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で、分割の直前において**分割事業**又は**分割承継事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます(法基通1-4-4)。

これらに準ずるものの規模・・・・・・・・例えば、金融機関における預金量等、客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標をいいます(法基通1-4-6)。

複数新設分割・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で**単独新設分割**に該当しないものをいいます(法令4の3⑥一)。

単独新設分割・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます(法令4の3⑥一)。

要確認事項

規模の判定においては、売上金額又は**従業者**の数等の比較を事業別の指標により比較することとなりますので、事業別に確認を要することとなります。

(役員等引継要件)

分割法人の会社法上の役員が分割承継法人の役員になっていないことのみをもって、非適格分割としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の分割であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための分割の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格分割に該当することとなります（法法 2 十二の十一ハ）。

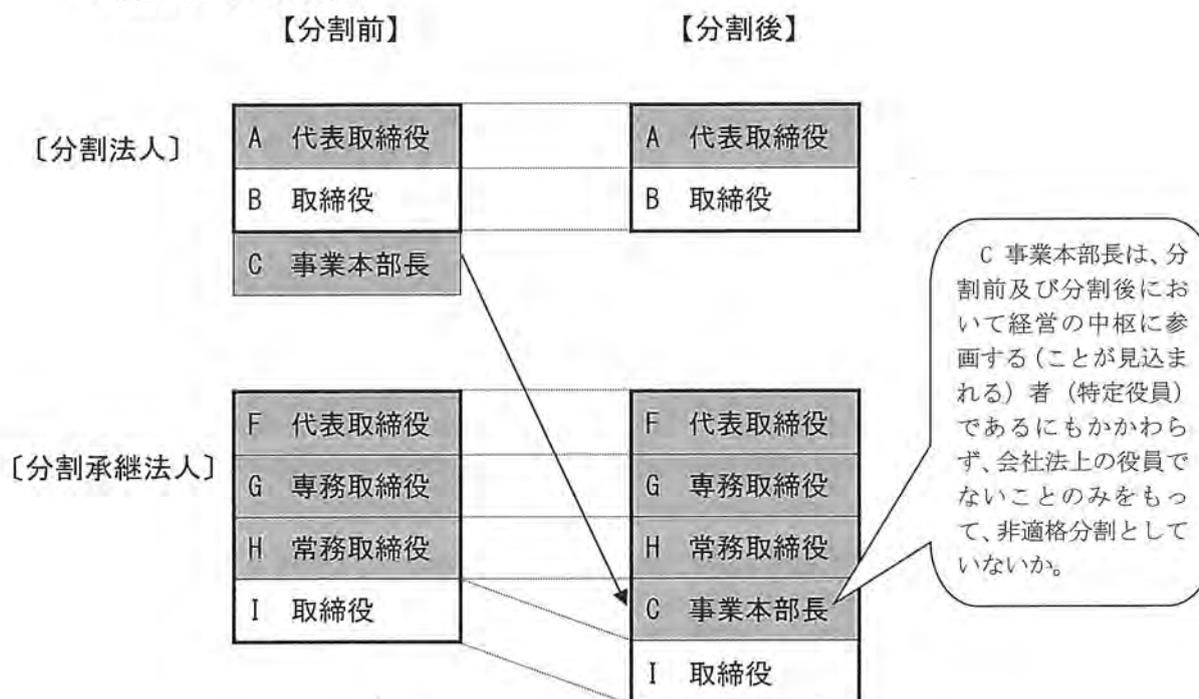
その分割が適格分割に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、分割前の分割法人の**役員等**のいずれかと分割承継法人の**特定役員**のいずれかが分割後に分割承継法人の**特定役員**となることが見込まれていることの要件（役員等引継要件）があります（法令 4 の 3⑧二）。

なお、役員等引継要件を満たしていなくても、事業規模要件を満たしていれば、適格分割に該当する場合があります。

着眼点

<役員等の引継状況>



※ 網掛けは、それぞれの法人において、経営の中枢に参画する（ことが見込まれる）者を示す。

キーワード

- 役員等・・・・・・・・役員及び社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3⑧二）。
- 特定役員・・・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいい、**複数新設分割**である場合は、他の分割法人の**役員等**をいいます（法令4の3④二、⑧二）。
- これらに準ずる者・・役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通1-4-7）。
- 複数新設分割・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で**単独新設分割**に該当しないものをいいます（法令4の3⑥一）。
- 単独新設分割・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます（法令4の3⑥一）。

要確認事項

分割法人の経営の中枢に参画している者が、分割後の分割承継法人においても経営の中枢に参画することが見込まれていれば、たとえ、その者が会社法上の役員でなくても、社長等に準ずる者として**特定役員**に該当するため、肩書きにとらわれず、経営の中枢に参画しているかどうかを確認する必要があります。

参考

いわゆるCEO（最高経営責任者）やCOO（最高執行責任者）と称される者で経営の中枢に参画している者は、会社法上の役員でなくても、**特定役員**に該当することとなります。

(事業継続要件)

分割時において、分割法人の分割事業が分割承継法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格分割としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の分割であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための分割の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格分割に該当する場合こととなります（法法 2 十二の十一ハ）。

その分割が適格分割に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、分割法人の分割事業（分割承継法人の分割承継事業と関連する事業に限られます。）が、分割後の分割承継法人において、引き続き行われることが見込まれていることの要件（事業継続要件）があります（法令 4 の 3⑧五）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業作成	法人名	付表		
組織再編成の種別	1	合併・分割（現物分配）	組織再編成の目的	適格区分	2	適格（法第 2 条 第 1 項 第 1 号） その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3					
株式保有関係	4	令第 4 条の 3 第 1 項 第 3 号 該当	直接保有の株式の保有割合 0 %	間接保有の株式の保有割合 0 %	(組織再編成前) (組織再編成後)	
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数	人	合併法人・分割承継法人・ 被現物出資法人・完全子法人の 業務に従事する従業員の数	人	
事業規模	7	指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 標 従業員の数・その他	左の指標による規模の比較			
役員の状態	8	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の特定役員				
		役 職 名	氏 名	合併・分割・現物出資 ・株式分配前の役職名		
支配株主の株式の保有状況	9	氏 名				
移転した（又は移転を受けた）資産又は負債の明細	10	被合併法				
		資産・				

共同で事業を行うための分割の場合、一定の要件を満たせば、適格分割に該当しますが、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは、その確認ができないため、分割を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

- 分割事業**・・・・・・・・・・分割法人の分割前に行う事業のうち、分割により分割承継法人において行われることとなるものをいいます(法令4の3⑧一)。
※ この事業継続要件の場合の「**分割事業**」は、**分割承継事業**と関連している事業に限られます。
- 分割承継事業**・・・・・・・・・・分割承継法人の分割前に行う事業のうちのいずれかの事業をいい、**複数新設分割**である場合は、他の分割法人の**分割事業**をいいます(法令4の3⑧一)。
- 複数新設分割**・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で**単独新設分割**に該当しないものをいいます(法令4の3⑥一)。
- 単独新設分割**・・・・・・・・・・その分割が法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます(法令4の3⑥一)。

要確認事項

分割時に、**分割事業**が分割後の分割承継法人において引き続き行われることが見込まれているかどうかは、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」や分割契約書等では確認できないことから、分割を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

参 考

分割時に、**分割事業**が分割承継法人において、引き続き行われる見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により、その事業が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格分割とされることはありません。

(株式継続保有要件 (分割型分割))

分割型分割の時に、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格分割型分割としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の分割であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための分割の要件 (共同事業要件) を満たす場合には、適格分割に該当することとなります (法法 2 十二の十一ハ)。

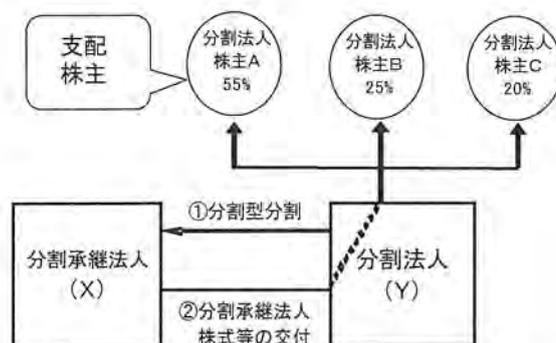
その分割が適格分割に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、当該分割型分割の直前に当該分割型分割に係る分割法人の全てについて他の者との間に当該他の者による**支配関係**がある場合は、当該分割型分割直前の分割法人の**支配株主**が当該分割型分割により交付を受ける分割承継法人の株式等 (又は**分割承継親法人株式**) の全部を継続して保有することが見込まれていることの要件 (株式継続保有要件) があります (法令 4 の 3⑧六イ)。

なお、当該分割型分割が無対価分割である場合、**支配株主**が当該分割型分割の直後に保有する当該分割承継法人の株式の数に**支配株主**が当該分割型分割が適格分割型分割に該当するものとした場合における当該分割型分割の直後に保有する当該分割承継法人の株式の帳簿価額のうち**支配株主**が当該分割型分割の直前に保有していた当該分割法人の株式の帳簿価額のうち**分割純資産対応帳簿価額**の占める割合を乗じて計算した数の当該分割承継法人の株式の全部が**支配株主**により継続して保有されることが見込まれている必要があります (法令 4 の 3⑧六イ)。

着眼点

<分割承継法人の株式の交付を受けた分割法人株主の状況>



支配株主に交付された分割承継法人の株式 (又は分割承継親法人株式) の全部が支配株主により継続して保有されることが見込まれている場合、株式継続保有要件を満たすこととなります。

キーワード

- 分割承継親法人株式**・・・分割承継法人との間に当該分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式等をいいます（法法 2 十二の十一、法令 4 の 3⑤）。
- 支配株主**・・・・・・・・・・分割型分割の直前に当該分割型分割に係る分割法人と他の者との間に当該他の者による**支配関係**がある場合における当該他の者及び当該他の者による**支配関係**があるもの（当該分割承継法人を除きます。）をいいます（法令 4 の 3⑧六イ）。
- 支配関係**・・・・・・・・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の 50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法 2 十二の七の五、法令 4 の 2①）。
- 分割純資産対応帳簿価額**・・・分割型分割の直前の分割法人の株主が所有する分割法人株式の帳簿価額に当該分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額のうち当該分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額の占める割合を乗じて計算した金額をいいます（法令 4 の 3⑧六イ、法規 3 の 2③、法法 61 の 2④、法令 119 の 8①、23①二）。

要確認事項

分割を意思決定した際に作成した資料等から、分割時に、分割法人の**支配株主**が、交付を受ける株式等の全部を分割後においても引き続き保有することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参 考

分割時に、株式等の継続保有の見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により継続保有しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって、非適格分割とされることはありません。

(株式継続保有要件 (分社型分割))

分社型分割の時に、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格分社型分割としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の分割であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための分割の要件(共同事業要件)を満たす場合には、適格分割に該当することとなります(法法 2 十二の十一ハ)。

その分割が適格分割に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、分社型分割の場合は、分社型分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式等(又は**分割承継親法人株式**)の全部を継続して保有することが見込まれていることの要件(株式継続保有要件)があります(法令 4 の 3⑥六ロ)。

キーワード

分割承継親法人株式・・・分割承継法人との間に当該分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式等をいいます(法法 2 十二の十一、法令 4 の 3⑥)。

要確認事項

分割を意思決定した際に作成した資料等から、分割時に、分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式等の全部を継続して保有することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参 考

分割時に、株式等の継続保有の見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により継続保有しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって、非適格分割とされることはありません。

(非支配要件 (単独新設分割型分割))

支配関係 (完全支配関係) のある法人間の分割又は共同で事業を行うための分割のいずれにも該当しないことのみをもって、非適格分割としていないか。

ポイント

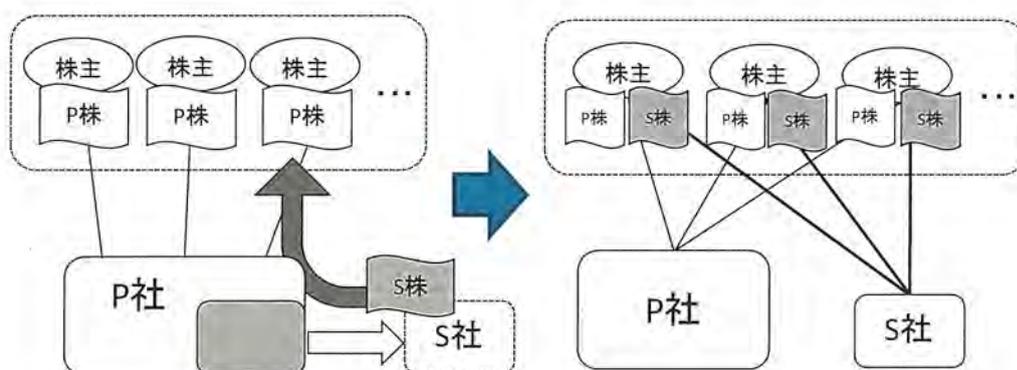
平成 29 年度税制改正により、それまでの適格分割となる類型 (①支配関係 (完全支配関係) のある法人間の分割又は②共同で事業を行うための分割) に、独立して事業を行うための分割が追加されました (スピノフ税制の創設)。

具体的には、分割型分割に該当する分割で**単独新設分割**であるもの (単独新設分割型分割) のうち、非支配要件 (分割の直前にその分割に係る分割法人と他の者との間に当該他の者による**支配関係**がなく、かつ、その分割後に、その分割に係る分割承継法人と他の者との間に当該他の者による**支配関係**があることとなることを見込まれていないこと) のほか所定の要件を満たすものが適格分割に該当することとされました (法 22 条の十一、法令 4 の 3 ⑨)。

(イメージ図)

[分割前]

[分割後]



キーワード

単独新設分割 法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます (法令 4 の 3 ⑥一)。

他の者による支配関係 . . 分割直前において、分割法人と他の者との間に、当該他の者による分割法人の発行済株式の 50% 超の株式を直接又は間接に保有する関係、分割後において、分割承継法人と他の者との間に、当該他の者による分割承継法人の発行済株式の 50%

Ⅲ 分割編 《3 適格判定》

超の株式を直接又は間接に保有する関係をいいます（法法 2 十二の七の五、法令 4 の 3⑨一）。

要確認事項

分割分割直前において分割法人に**他の者による支配関係**がないこと、分割後に分割承継法人において**他の者による支配関係**が生じることが見込まれていないことをそれぞれ確認することが必要です。

分割後に他の者による支配関係が生じることが見込まれていないことが求められるのは分割承継法人のみであることに注意が必要です。

参 考

スピノフとは、一般的に、企業内の事業部門又は子会社を切り出し独立させることをいい、事業部門を切り出す場合は新設分割、子会社を切り出す場合には、現物配当（株式分配）により行われます。平成 29 年度税制改正では、この**スピノフ**を行う際に適格要件を満たせば、移転資産等に係る譲渡損益について課税を繰り延べることができるようになりました。

(役員等引継要件 (単独新設分割型分割))

分割法人の会社法上の役員が分割承継法人 (新設法人) の役員になっていないことのみをもって、非適格分割としていないか。

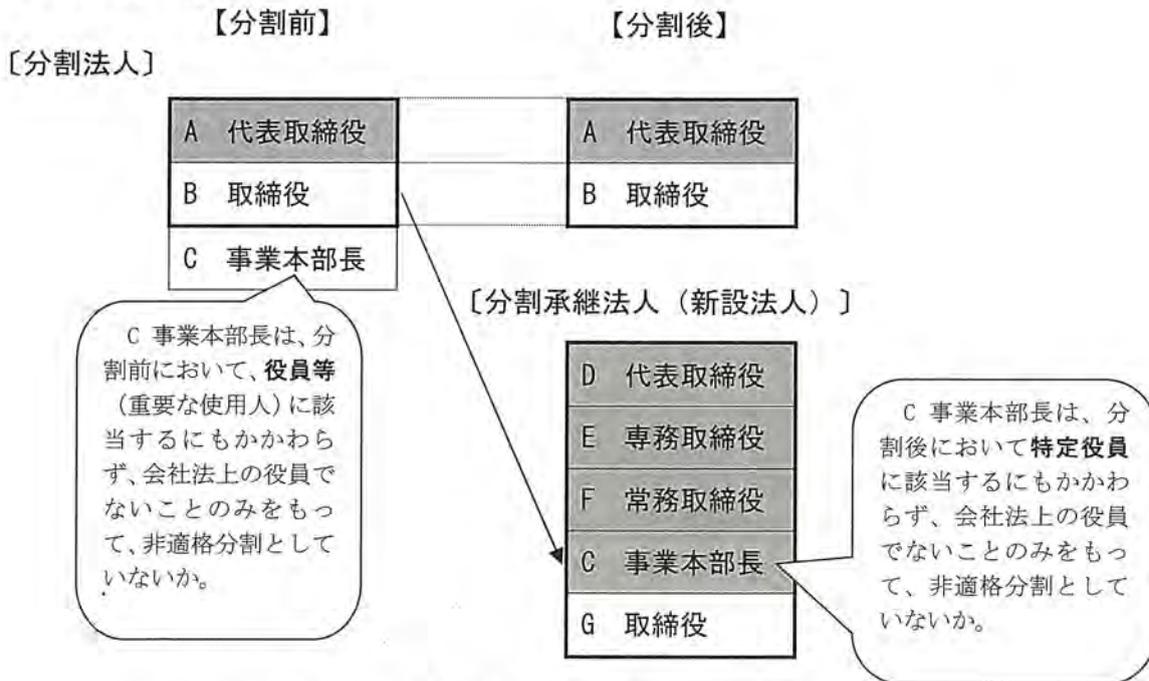
ポイント

法人が行った分割が適格分割に該当するかどうかは、「適格判定フロー」に従って判定を行うこととなりますが、分割型分割に該当する分割で**単独新設分割**であるものについては、分割前の分割法人の**役員等**のいずれかが分割後に分割承継法人 (新設法人) の**特定役員**となることを見込まれていることの要件 (役員等引継要件) があります (法令 4 の3②)。

なお、この場合の分割前の分割法人の**役員等**には、分割法人の重要な使用人 (分割事業に係る業務に従事している者に限ります。) を含みます。

着眼点

<役員等の引継状況>



※ 網掛けは、それぞれの法人において、経営の中枢に参画する (ことを見込まれる) 者を示す。

キーワード

単独新設分割・・・法人を設立する分割で一の法人のみが分割法人となるものをいいます（法令4の3⑥一）。

役員等・・・・・・・・役員及び社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3④二、⑧二）

単独新設分割型分割においては、分割法人の重要な使用人（分割法人の分割事業に係る業務に従事している者に限ります。）が含まれます（法令4の3⑨二）。

※ 役員は、経営の中枢に参画している者に限られていません。

特定役員・・・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3④二、⑨二）。

これらに準ずる者・・・役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通1-4-7）。

要確認事項

重要な使用人とは、会社法においてその選解任につき取締役会の決定事項とされている重要な使用人（会社法362④三）と同様のものであり、個別に総合的に確認することとなります。

参考

重要な使用人とは、通常、支店長、本店部長、執行役員といった者が該当するものと考えられます。重要な使用人を含めることとされているのは、近年、取締役の人数を減らすとともに重要な使用人を事業の責任者としている事例が一般化しつつあることによります。

(資本金等の額①)

適格分割型分割に伴い減少する分割法人の資本金等の額の処理は適正か。

ポイント

適格分割型分割に伴い分割承継法人に引き継ぐ(減少する)分割法人の資本金等の額は、分割法人の適格分割型分割の直前の資本金等の額に分割移転割合を乗じて計算した金額とされています(法令8①十五)。

【算式】

$$\left[\begin{array}{c} \text{資本金等の額} \\ \text{の減少額} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c} \text{適格分割型分割の} \\ \text{直前の資本金等の額} \end{array} \right] \times \left[\frac{\begin{array}{c} \text{適格分割型分割の直前の} \\ \text{移転資産の帳簿価額} \end{array} - \begin{array}{c} \text{適格分割型分割の直前の} \\ \text{移転負債の帳簿価額} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{前事業年度終了の時の} \\ \text{資産の帳簿価額} \end{array} - \begin{array}{c} \text{前事業年度終了の時の} \\ \text{負債の帳簿価額} \end{array}} \right]$$

分割移転割合

注) 分割移転割合は、適格分割型分割の直前の資本金等の額が零以下である場合には零と、当該直前の資本金等の額及び移転純資産帳簿価額(分割移転割合の分子の金額)が零を超え、かつ、簿価純資産価額(分割移転割合の分母の金額)が零以下である場合には1とし、小数点以下3位未満の端数があるときは切り上げる。なお、1を超える場合は1とする。

着眼点

<分割の日の属する事業年度分>

Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書

別表5(1)

区 分	期 首 現 在 資 本 金 等 の 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資 本 金 又 は 出 資 金 32				
資 本 準 備 金 33			※△ 1000	△ 1000
利 益 積 立 金 額 34			※△ 500	△ 500
	35			
差 引 合 計 額 36			※△ 1500	△ 1500

減少する金額が、上記の算式どおり適正に計算されているか。

法 0301-0501

要確認事項

適格分割型分割に係る分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度に減少する資本金等の額が上記の算式のとおり適正に計算されているか確認する必要があります。

参 考

適格分割型分割に係る分割法人において減少する資本金等の額に相当する金額は、分割承継法人において増加することとなります（法令8①六）。

(資本金等の額②)

非適格分割型分割に伴い減少する分割法人の資本金等の額の処理は適正か。

ポイント

非適格分割型分割に伴い減少する分割法人の資本金等の額は、分割法人の非適格分割型分割の直前の資本金等の額に分割移転割合を乗じて計算した金額とされています(法令 8①十五)。なお、資本金等の減少額として計算した金額が分割法人の株主等に交付した分割承継法人株式等の資産の価額を超えるときは、その超える部分の金額を減算した金額とされています。

【算式】

$$\left[\begin{array}{c} \text{資本金等の額} \\ \text{の減少額} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c} \text{非適格分割型分割の} \\ \text{直前の資本金等の額} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{c} \text{非適格分割型分割の直前} \\ \text{の移転資産の帳簿価額} \\ \text{前事業年度終了の時の} \\ \text{資産の帳簿価額} \\ \text{非適格分割型分割の直前} \\ \text{の移転負債の帳簿価額} \\ \text{前事業年度終了の時の} \\ \text{負債の帳簿価額} \end{array} \right]$$

分割移転割合

注) 分割移転割合は、非適格分割型分割の直前の資本金等の額が零以下である場合には零と、当該直前の資本金等の額及び移転純資産帳簿価額(分割移転割合の分子の金額)が零を超え、かつ、簿価純資産価額(分割移転割合の分母の金額)が零以下である場合には1とし、小数点以下3位未満の端数があるときは切り上げる。なお、1を超える場合は1とする。

着眼点

<分割の日の属する事業年度分>

Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書

別表5(1)

区 分	期 首 現 在 資 本 金 等 の 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③	
		減	増		
		①	②		③
資 本 金 又 は 出 資 金	32				
資 本 準 備 金	33			※△ 1000	△ 1000
利 益 積 立 金 額	34			※△ 500	△ 500
	35				
差 引 合 計 額	36			※△ 1500	△ 1500

減少する金額が、上記の算式どおり適正に計算されているか。

法 0301-0501

要確認事項

非適格分割型分割に係る分割法人の非適格分割型分割の日の属する事業年度に減少する資本金等の額が上記の算式のとおり適正に計算されているか確認する必要があります。

(利益積立金額①)

適格分割型分割に伴い減少する分割法人の利益積立金額の処理は適正か。

ポイント

適格分割型分割に伴い減少する分割法人の利益積立金額は、分割承継法人に移転をした資産の当該適格分割型分割の直前の帳簿価額から当該分割承継法人に移転をした負債の当該直前の帳簿価額及び当該適格分割型分割により減少した資本金等の額の合計額を減算した金額とされています（法令9⑩十）。

【算式】

$$\left[\begin{array}{l} \text{利益積立金額} \\ \text{の減少額} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{分割直前の移転資産の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{分割直前の移転負債の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} + \text{減少資本金等の額} \right]$$

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

御注意		事業年度	法人名	分割法人	別表五(-)
		I 利益積立金額の計算に関する明細書			引当金
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		期末現在利益積立金額	①-②+③
	①	②	③	④	
利益準備金	円	円	円	円	円
利益積立金					
有価証券(評価損)	500				500
減価償却超過額	380	80			300

移転資産に係るもの
(別表上では、移転資産等に係るものかどうか分からないため、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」等により確認する必要があります。)

次ページへ

<分割法人の分割の日の属する事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
有価証券(評価損)	3	500	※ 500	
減価償却超過額	4	300	※ 300	
	5			
	6			
	7			

御注意
2
1
この表は、通常の場合約
期首現在利益積立金額
差引期首現在利
発行済株式又は出資のう

別表五(一)
平三十一・四・一以後終了事業年度

減少することとなる利益積立金額は、税務上の帳簿価額により計算する必要があるため、別表五(一)に記載されている移転資産及び移転負債を含めて、適正に計算されているかを確認する必要があります。

要確認事項

分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度の別表五(一)に、分割により移転した有価証券の評価損否認額や減価償却資産に係る償却超過額等の移転資産又は移転負債に係るものが残っていないかを確認する必要があります。

(利益積立金額②)

非適格分割型分割に伴い減少する分割法人の利益積立金額の処理は適正か。

ポイント

非適格分割型分割に伴い減少する分割法人の利益積立金額は、当該非適格分割型分割により分割法人の株主等に交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額(時価)の合計額(法人税法第62条第1項に規定する特定分割型分割にあつては、同項後段の規定により当該特定分割型分割に係る分割法人が当該分割法人の株主等に交付したものとされる同項に規定する分割対価資産又は分割承継法人の株式若しくは出資の価額)から、当該非適格分割型分割に伴い減少する資本金等の額を減算した金額とされています(法令9①九)。

【算式】

$$\left[\begin{array}{l} \text{利益積立金額} \\ \text{の減少額} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{非適格分割型分割により分割} \\ \text{法人の株主等に交付した金銭} \\ \text{の額及び金銭以外の資産の価} \\ \text{額(時価)の合計額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{減少資本金等の額} \end{array} \right]$$

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引型期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
有価証券(評価損)	3	500		500
減価償却超過額	4	380	80	300
	5			
	6			

別表五(一) 第三十一・四・一以後終了事業

御注意
2
1
この表は、通常の場合に
期首現在利益積立
金に引当り、現
行株主株式又は出資の
引当り額を算入し、

移転資産に係るもの

次ページへ

<分割法人の分割の日の属する事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

		事業年度	法人名	分割法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区分		期首現在利益積立金額	当期の増減		差引期首現在利益積立金額 ①-②+③
			減	増	
		①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円	円
積立金	2				
有価証券(評価損)	3	500	※ 500		
減価償却超過額	4	300	※ 300		
	5				
	6				

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業

御注意 2 1 この表は、通常の発行済株式又は出資の期首現在利益積立金に差引期間首現在利益積立金

要確認事項

非適格分割の場合、移転した資産及び負債は時価で譲渡したものとされることから、時価が適正に計算されているかを確認する必要があります。

参考

- 1 移転資産及び移転負債の時価と分割法人が交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の時価(時価)の合計額は等価となります。
- 2 非適格分割を行った分割法人において減少することとなる利益積立金額は、分割法人の株主に対するみなし配当の金額に相当するものです。

非適格分割型分割の場合のイメージ図

【分割法人】

分割直前のB/S

資産 900	負債 300
	資本金等の額 400
うち 分割資産 300 (含み益 100)	利益積立金額 200

【分割承継法人】

分割後のB/S(受入後)

分割承継資産 400	資本金等の額 400
------------	------------

(仕訳)

株式 400 / 資産 300
譲渡益 100 (利益積立金額)

分割直後のB/S

資産 600	負債 300
	資本金等の額 400
分割承継法人の株式 400	利益積立金額 300

【分割法人株主】

分割直前B/S

資産〇〇 (分割法人株式 400)	負債 ××
	資本金等の額 □□
	利益積立金額 △△

(仕訳)

分割承継法人株式 400 / 分割法人株式 200
みなし配当 200
(法令 23①二に基づいて算出された額を 200 とする。)

(仕訳)

資本金等の額 200 / 分割承継法人株式 400
利益積立金額 200

分割後のB/S

資産 600	負債 300
	資本金等の額 200
	利益積立金額 100

分割後のB/S

資産〇〇 (分割法人株式 200)	負債 ××
分割承継法人の株式 400	資本金等の額 □□
	利益積立金額 △△

(利益積立金額③)

適格分割型分割に係る分割法人の分割前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、分割法人において資本金等の額及び利益積立金額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格分割型分割に係る分割法人において、その分割前の各事業年度分の調査等において税務上の否認金の額があることにより分割の日の属する事業年度の前事業年度の資本金等の額又は利益積立金額が増減した場合には、当該否認金の額を含めた資産及び負債の帳簿価額をもとに適格分割型分割により減少する資本金等の額及び利益積立金額の再計算が必要となります(法令 8①十五、9①十)。

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度分(更正後)>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
有価証券(評価損)	3	500		500
減価償却超過額	4	380	80	300
	5			
有価証券(評価損)更正分	6		1000	1000

御注意
2
この表は、通常の場合には、期首現在利益積立金額、差引翌期首現在利益積立金額又は出資の額を算入する。

別表五(一)
平成三十一年・四・一以後終了事業年度

移転資産に係るもの

調査による否認金の額

<分割法人の分割の日の属する事業年度分>

分割法人の調査等により増減した分割の日の属する事業年度の前事業年度以前の事業年度分の税務上の否認金の額がある場合、分割法人において減少する資本金等の額及び利益積立金額の再計算を行っているか。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
有価証券(評価損)	3	500		※ △ 500
減価償却超過額	4	300		※ △ 300
資本金等の額	5			※ 170
有価証券(評価損)更正分	6	1000		※ △ 1000
資本金等の額	7			※ 190

当初申告分に係る調整

更正分に係る調整

別表五(一)
平成三十一年・四・一以後終了事業年度

要確認事項

適格分割型分割後に係る分割法人の分割前事業年度以前の各事業年度分の更正等の内容を確認し、否認金の額がその分割により移転した資産又は負債に係るものか否かを確認の上、それに応じて、分割に伴い減少する利益積立金額を再計算しているか確認する必要があります。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格分割型分割であるにもかかわらず、分割法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を分割承継法人に引き継いでいないか。

ポイント

適格分割型分割の直前において分割法人が有する圧縮記帳に係る特別勘定の金額のうち、その適格分割型分割に係る分割承継法人において圧縮対象資産の取得等に充てようとする部分の金額は、分割承継法人に引き継ぐこととされています。なお、この引継ぎを行う場合には、分割法人は、適格分割型分割の日以後 2 月以内に特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています(法 43⑧二、⑨、48⑧二、⑨、措法 64 の 2④二、⑤、65 の 8④二、⑤)。

一方、非適格分割型分割の場合は、特別勘定を分割承継法人に引き継ぐことはできませんので、分割法人自らが圧縮対象資産を取得等する見込みがない場合には、取り崩す必要があります。

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度>

① 取用換地等に伴い取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書	事業年度 又は連結 事業年度	法人名	分割法人	別表十三四	
	譲渡	公共事業者の名称	1		代替資産

譲渡経費の額の計算	支出した譲渡経費の額	12	を 設 け た 場 合 の 計 算	繰入限度超過額 (29) - (31)	32	度分
	譲渡経費に充てるため 交付を受けた金額	13		翌期繰越 当初の特別勘定の金額 (29) - (32)	33	
	差引譲渡経費の額 (12) - (13)	14		同上のうち前期末までに 益金の額に算入された金額	34	
	補償金等又は保留地の 対価に係る譲渡経費の額 $(14) \times \frac{(9) + (10)}{(9) + (10) + (11)}$	15		当期中に益金の額に 算入すべき金額	35	
	交換取得資産に係る譲渡経費の額 (14) - (15)	16		期末特別勘定残額 (33) - (34) - (35)	36	
	帳簿 補償金等の額 対価の額に對				類	

非適格分割型分割により取得等の見込みがなくなったため、取り崩すこととなる特別勘定の金額が含まれていないか。

要確認事項

非適格分割型分割の場合で、分割法人が圧縮対象資産を取得する予定がないときは、特別勘定が取り崩されているかどうかを確認する必要があります。

適格分割型分割である場合で、分割承継法人に特別勘定が引き継がれているときは、所定の届出書の提出の有無を確認する必要があります。

(資本金等の額①)

適格分割型分割に伴い増加する分割承継法人の資本金等の額の処理は適正か。

ポイント

適格分割型分割に係る分割承継法人は、分割法人の減少する資本金等の額（分割法人の適格分割型分割の直前の資本金等の額に分割移転割合を乗じて計算した金額）相当額から当該分割型分割による**増加資本金額等**及び有していた当該分割型分割に係る分割法人の株式に係る**分割純資産対応帳簿価額**（※）を減算した金額を、資本金等の額に加算することとされています(法令 8①六、十五)。

【算式】

$$\left[\begin{array}{c} \text{資本金等の額} \\ \text{の増加額} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c} \text{分割法人の適格分割型分割の} \\ \text{直前の資本金等の額に分割移} \\ \text{転割合を乗じて計算した金額} \end{array} \right] - \text{増加資本金額等} - \begin{array}{c} \text{分割承継法人が有していた} \\ \text{分割法人の株式に係る} \\ \text{分割純資産対応帳簿価額} \\ \text{(※)} \end{array}$$

(※) 分割承継法人が有していた分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算する場合は、分割型分割において、分割承継法人が分割対価資産の交付を省略したと認められる**無対価分割**に該当する場合（法令 4 の 3⑥二イ(1)(2)）に限られています。

着眼点

<分割の日の属する事業年度分>

Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書

別表5(1)

区 分	期 首 現 在 資 本 金 等 の 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③	
		減	増		
		①	②		③
資本金又は出資金	32				
資本準備金	33				
利益積立金額	34				
	35				
差引合計額	36				

増加する金額が、上記の算式どおり適正に計算されているか。

キーワード

無対価分割・・・・・・・・・・分割対価資産がない分割をいいます（法法2十二の九ロ）。

増加資本金額等・・・・・・・・・・適格分割型分割にあつては、当該分割型分割により増加した資本金の額又は出資金の額をいいます（法令8①六）。

分割純資産対応帳簿価額・・適格分割型分割にあつては、分割法人の帳簿価額に分割移転割合を乗じて計算した金額をいいます（法法61の2④、法令119の8）

要確認事項

適格分割型分割に係る分割承継法人の増加する資本金等の額が、上記の算式のとおり計算されているか確認する必要があります。

(資本金等の額②)

非適格分割型分割に伴い増加する分割承継法人の資本金等の額の処理は適正か。

ポイント

非適格分割型分割を行った場合には、分割型分割により**移転を受けた資産（移転資産）及び負債（移転負債）の純資産価額**から当該分割型分割による増加資本金額等及び当該法人が有していた当該分割型分割に係る分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額（※）を減算した金額を、資本金等の額に加算することとされています(法令 8①六)。

【算式】

$$\left[\begin{array}{c} \text{資本金等の額} \\ \text{の増加額} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c} \text{移転資産及び移転負債} \\ \text{の純資産価額} \end{array} \right] - \text{増加資本金額等} - \begin{array}{c} \text{分割承継法人が有して} \\ \text{いた分割法人の株式に係る} \\ \text{分割純資産対応帳簿価額} \\ \text{(※)} \end{array}$$

(※) 分割承継法人が有していた分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算する場合は、分割型分割において、法令 4 の 3 ⑥ニイ(2)に規定されている分割承継法人が分割対価資産の交付を省略したと認められる無対価分割に該当する場合には限られています。

キーワード

移転資産・・・適格分割型分割により分割法人から分割承継法人に移転した資産をいいます(法令 8①六)。

移転負債・・・適格分割型分割により分割法人から分割承継法人に移転した負債をいいます(法令 8①六)。

無対価分割・・・分割対価資産がない分割をいいます(法 2 十二の九ロ)

移転を受けた資産及び負債の純資産価額・・・以下に掲げる区分に応じて、それぞれに定める金額をいいます。

1 非適格分割型分割(2及び3に掲げるものを除きます。)

非適格分割型分割により分割法人(分割対価資産の全てが分割法人の株主等に直接交付される分割型分割にあつてはその株主等)に交付したその分割承継法人の株式その他の資産の価額の合計額をいいます(法令 8①六イ)。

2 非適格分割型分割のうち法法 62 の 8①に規定する非適格合併等に該当するもの（無対価分割に該当するものを除きます。）

移転資産の価額から移転負債の価額を減算した金額をいいます（法令 8①六ロ）。

3 非適格型分割型分割のうち無対価分割で法令 4 の 3⑥二イ(2)に掲げる対価の交付が省略されたと認められる関係があるもの

移転資産（営業権にあつては、独立取引営業権に限る。）の価額（法法 62 の 8①に規定する資産調整勘定の金額を含む。）から移転負債の価額（法 62 の 8②及び③に規定する負債調整勘定の金額を含む。）を控除した金額をいいます（法令 8①六ハ）。

増加資本金額等・・・当該分割型分割により増加した資本金等の額又は出資金の額並びに当該分割型分割により分割法人に交付した金銭並びに当該金銭及び当該法人の株式以外の資産の価額の合計額（法令 8①六）。

分割純資産対応帳簿価額・・・非適格分割型分割にあつては、分割法人の帳簿価額に分割移転割合を乗じて計算した金額に、分割法人の株式に対して交付されたものとみなされる分割承継法人の株式の価額のうち、配当等の金額とみなされる金額（みなし配当の額）を加算した金額をいいます（法令 8①六、法法 24①③）

要確認事項

非適格分割型分割により移転を受けた資産及び負債は、時価で取得したものとされるため、オフバランスのものを含めた時価が適正に計算されているかを確認する必要があります。

(利益積立金額①)

適格分割型分割に伴い増加する分割承継法人の利益積立金額の処理は適正か。

ポイント

適格分割型分割に伴い増加する分割承継法人の利益積立金額は、分割法人から移転を受けた資産の当該適格分割型分割の直前の帳簿価額から当該分割法人から移転を受けた負債の当該直前の帳簿価額及び当該適格分割型分割により増加した資本金等の額の合計額を減算した金額とされています(法令 9①三)。

なお、非適格分割型分割の場合は、分割承継法人の利益積立金額は増減しません。

【算式】

$$\left[\begin{array}{l} \text{利益積立金額} \\ \text{の増加額} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{分割直前の移転資産の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{分割直前の移転負債の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{増加資本金等の額} \end{array} \right]$$

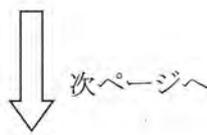
注) 無対価分割に該当する適格分割型分割である場合には、分割承継法人が有していた分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算することとされています。

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人	別表五(-)
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
御注意	区分	期首現在	当期の増減		差引翌期首現在
		利益積立金額	減	増	利益積立金額
2	1	①	②	③	④
	利益準備金	円	円	円	円
	積立金				
	有価証券(評価損)	500			500
	減価償却超過額	380	80		300

移転資産に係るもの
(別表上では、移転資産等に係るものかどうか分からないため、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」等により確認する必要があります。)



<分割承継法人の分割の日の属する事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人		別表五(一)
御注意		Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細				平三十七・四・一以後終了事業
2	1	期首現在	当期の		差引	
		利益積立金額	減	増	利益積立金額	
		①	②	③	④	
利益準備金	1	円	円	円	円	
積立金	2					
有価証券(評価損)	3			※ 500	500	
減価償却超過額	4			※ 300	300	
資本金等の額	5			※△ 100	※△ 100	
	6					

増加する利益積立金額は、税務上の帳簿価額により計算する必要があるため、分割法人の別表五(一)に記載されている移転資産及び移転負債に係る金額を含めて、適正に計算されているかを確認する必要があります。

要確認事項

分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度の別表五(一)に記載されている有価証券の評価損否認額や減価償却資産に係る償却超過額等の税務上の否認金の額のうち、適格分割型分割により分割承継法人が移転を受けた資産に係るものが適正に反映されているかを確認する必要があります。

(利益積立金額②)

非適格分割型分割であるにもかかわらず、分割承継法人の利益積立金額が増加していないか。

ポイント

非適格分割型分割を行った場合には、分割法人において減少する利益積立金額は、分割法人の株主等に対するみなし配当として、分割法人から流出することとされるため、分割承継法人の利益積立金額は増減しません。

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人		
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
御注意	区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③	
		①	減	増		④
2	1	円	円	円	円	
発行済株式又は出資 期首現在利益積立金額 差引翌期首現在利益積立金額	利益準備金	1				
	積立金	2				
	有価証券(評価損)	3	500			500
	減価償却超過額	4	380	80		300
		5				

移転資産に係るもの
(別表上では、移転資産等に係るものかどうか分からないため、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」等により確認する必要があります。)

<分割承継法人の分割の日の属する事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人		
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
御注意	区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③	
		①	減	増		④
2	1	円	円	円	円	
発行済株式又は出資 期首現在利益積立金額 差引翌期首現在利益積立金額	利益準備金	1				
	積立金	2				
	有価証券(評価損)	3		※ 500		500
	減価償却超過額	4		※ 300		300
	資本金等の額	5		※ △800		△800
	6					
計 0						

非適格分割型分割を行った場合は、分割承継法人の利益積立金額が増加(減少)していないことを確認する必要があります。

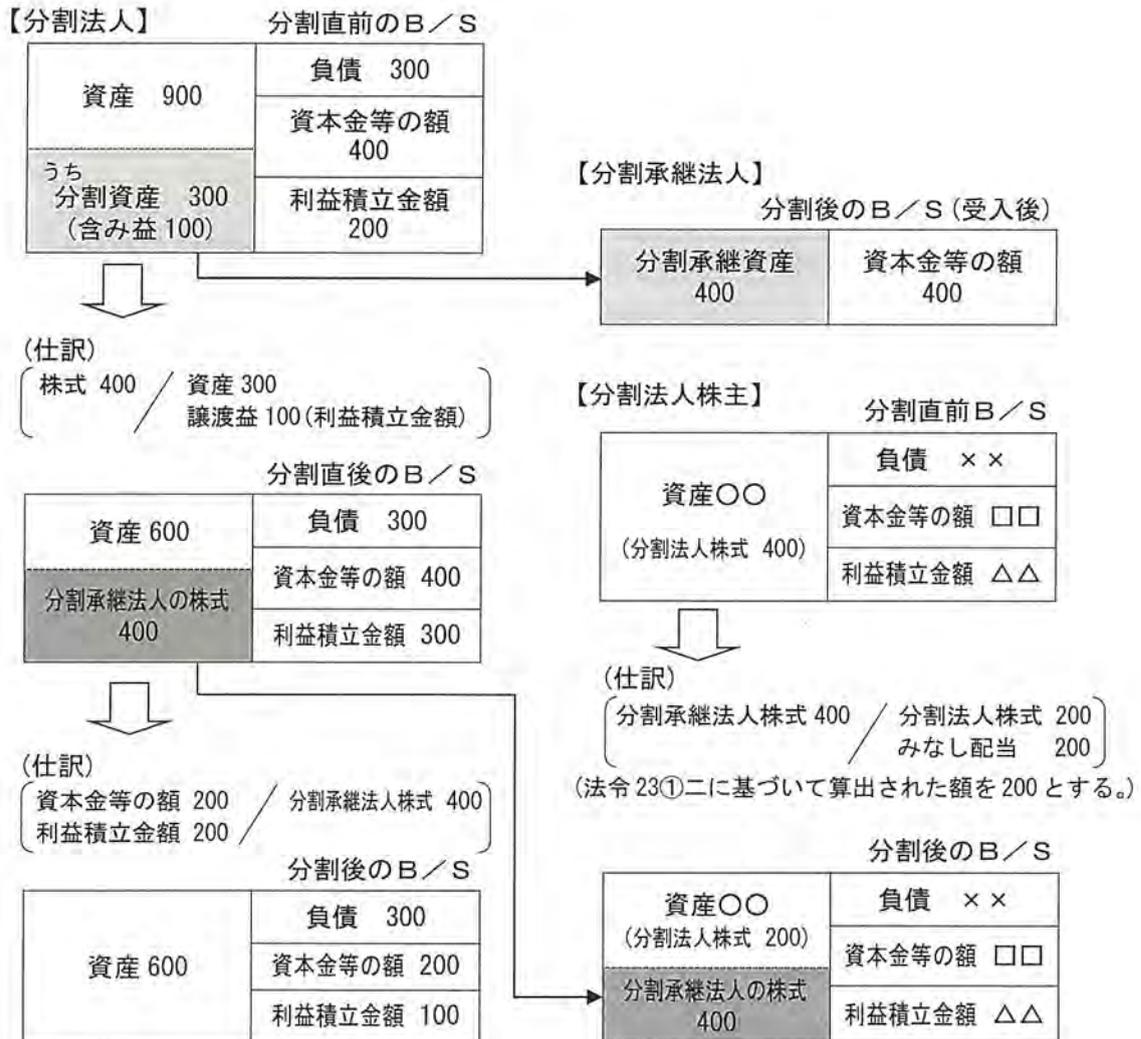
要確認事項

非適格分割型分割を行った場合、分割承継法人の利益積立金額は増減しません。

分割法人の分割前事業年度の別表五(一)に、非適格分割型分割により移転した有価証券の評価損否認額や減価償却に係る償却超過額等がある場合に、分割承継法人の資本金等の額の増加額と処理すべきものを利益積立金額の増減額としていないか確認する必要があります。

参考

非適格分割型分割の場合のイメージ図



※具体的な計算は、P●を参照してください。

(利益積立金額③)

適格分割型分割に係る分割法人の分割前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、分割承継法人において資本金等の額及び利益積立金額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格分割型分割に係る分割法人において、その分割前の各事業年度分の調査等において税務上の否認金の額があることにより分割の日の属する事業年度の前事業年度の資本金等の額又は利益積立金額が増減した場合には、分割法人において減少させることとなる資本金等の額及び利益積立金額が変動するため、分割承継法人においてもそれらの金額の変動額の調整が必要となります(法令 8①六、9①三)。

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度分(更正後)>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

御注意		区 分		期首現在利益積立金額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在利益積立金額
2	1			①	減 ②	増 ③	①-②+③ ④
この表は、通常の場 合は、前年度末に 発行済株式又は出資 証券の取得等による 利益積立金の増減を 示すものである。	1	利益準備金	1				
	2	積立金	2				
	3	有価証券(評価損)	3	500			500
	4	減価償却超過額	4	380	80		300
	5	有価証券(評価損)	5			1000	1000
	6		6				

別表五(一) 平三十・四・一以後終了事業年度

移転資産に係るもの

調査による否認金の額

<分割承継法人の分割の日の属する事業年度分>

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

御注意		区 分		期首現在利益積立金額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在利益積立金額
2	1			①	減 ②	増 ③	①-②+③ ④
この表は、通常の場 合は、前年度末に 発行済株式又は出資 証券の取得等による 利益積立金の増減を 示すものである。	1	利益準備金	1				
	2	積立金	2				
	3	有価証券(評価損)	3			※ 1500	1500
	4	減価償却超過額	4			※ 300	300
	5	資本金等の額	5			※ 170	170
	6		6				

別表五(一) 平三十・四・一以後終了事業年度

分割法人の調査等により増減した分割の日の属する事業年度の前事業年度以前の事業年度分に係る税務上の否認金の額がある場合、分割承継法人において増加する資本金等の額及び利益積立金額の再計算を行っているか。

要確認事項

適格分割型分割に係る分割法人の分割前事業年度以前の各事業年度分の更正等の内容を確認し、否認金の額がその適格分割型分割により移転を受ける資産又は負債に係るものか否かを確認の上、それに応じて、分割に伴い分割承継法人において増加する利益積立金額を再計算しているか確認する必要があります。

(棚卸資産)

適格分割型分割により移転を受けた棚卸資産について、分割法人の帳簿価額が、分割承継法人に適正に引き継がれているか。

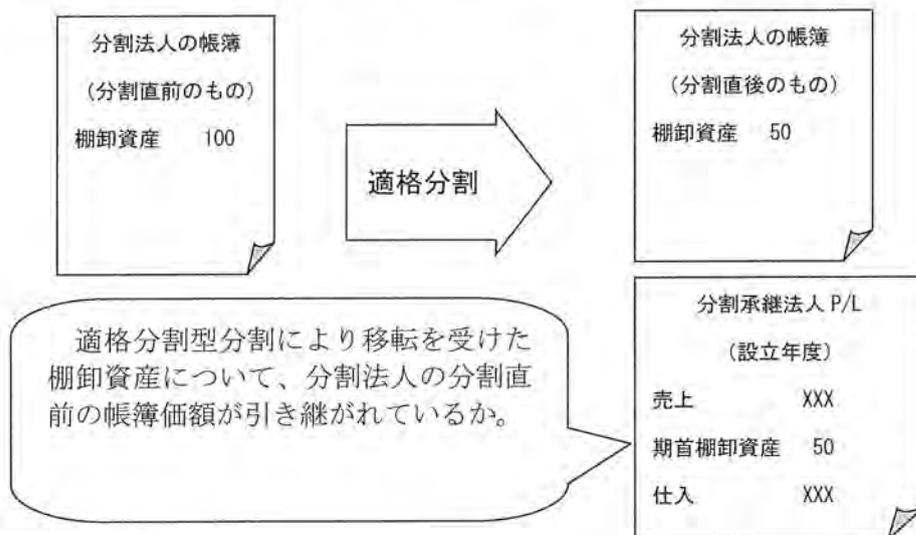
ポイント

適格分割型分割が行われた場合は、分割法人の移転資産及び移転負債は、分割直前の帳簿価額により分割承継法人に引き継がれることとなります(法法62の2②)。したがって、適格分割型分割により引継ぎを受けた棚卸資産も分割法人の分割直前の帳簿価額により、分割承継法人に引き継がれることとなります(法法62の2④、法令123の3③)。

また、分割法人から適格分割型分割により引継ぎを受けた棚卸資産の分割承継法人のその適格分割型分割後における期末評価額は、分割法人の分割直前における棚卸資産の評価額の計算の基礎となった取得価額に、分割承継法人が当該棚卸資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額を当該棚卸資産の取得価額として計算することとなります(法令28③)。

着眼点

< 適格分割型分割により分割承継法人を設立した場合の例 >



要確認事項

適格分割型分割により移転する分割法人の棚卸資産の帳簿価額が分割承継法人に引き継がれているかどうかは、分割承継法人の決算書のみでは確認できないことがありますので、移転資産の明細書等で確認する必要があります。

(減価償却資産)

適格分割型分割により分割承継法人が移転を受けた減価償却資産について、分割法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか。

ポイント

適格分割型分割が行われた場合は、分割法人の移転資産又は移転負債は、分割直前の帳簿価額により分割承継法人に引き継がれることとなります(法法62の2②)。したがって、分割承継法人が引き継ぐ減価償却資産も帳簿価額の引継ぎとなります。(法法62の2④、法令123の3③)。

この場合の帳簿価額は、税務上の帳簿価額となることから、移転資産に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります。

なお、適格分割型分割により分割法人から移転を受けた減価償却資産に係る償却限度額を計算する場合における取得価額は、次の金額の合計額となります(法令54①五ロ)。

- 1 分割法人が分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に当該事業年度において当該資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額
- 2 分割承継法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

また、分割承継法人の適格分割型分割の日の属する事業年度以後の損金経理額には、分割法人の分割の日の属する事業年度の期中損金経理額として帳簿に記載した金額及び分割の日の属する事業年度前の償却費として損金経理をした金額のうち、損金の額に算入されなかった金額(償却限度超過額)が含まれます(法法31④)。

着眼点

<分割承継法人の分割の日の属する事業年度分〔別表十六(一)〕>

資 産 区 分 取 得 価 値 額	種 類	1	建 物
	構 造	2	
	細 目	3	
	取 得 年 月 日	4	.
	事 業 の 用 に 供 し た 年 月	5	
	耐 用 年 数	6	年
	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	7	外 円
	移 転 受 け 取 得 価 額	8	
	帳 簿 価 額	9	
	償 却 限 度 超 過 額	10	80,000
	償 却 限 度 超 過 額	11	
	積 立 金 の 取 崩 額	12	
	差 引 帳 簿 記 入 金 額 (10)-(11)-(12)	13	外△ 80,000
	損 金 に 計 上 し た 当 期 償 却 費	14	
	前 期 から 繰 り 越 し た 償 却 限 度 超 過 額	15	外 10,000
	合 計 (13)+(14)+(15)	16	90,000

分割法人 B/S

建物 80,000

⋮

分割法人

別表5(1)

償却限度超過額 10,000

⋮

分割法人から移転を受けた資産について、帳簿価額により引き継がれているか。

分割法人から移転を受けた減価償却資産に係る償却限度超過額を引き継いでいるか。

要確認事項

適格分割型分割における減価償却資産の引継ぎにおいて、分割法人の分割の日の属する事業年度前の各事業年度の償却限度超過額及び分割の日の属する事業年度の期中損金経理額に係る償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか確認する必要があります（法法 31②④）。

参 考

適格分割型分割により引継ぎを受けた減価償却資産に係る取扱いには、以下のようなものがあります。

- 1 分割法人から移転を受けた減価償却資産について、分割承継法人が適格分割型分割時に帳簿に記載した金額が、分割法人において、適格分割型分割の直前に帳簿に記載されていた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、分割承継法人の適格分割型分割の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法 31⑤、法令 61 の 4 一）。
- 2 既にそのよるべき償却の方法を選定している減価償却資産以外の減価償却資産を取得した法人は、償却方法の届出が必要となりますが、この取得には、適格分割型分割による分割法人からの引継ぎも含まれます（法令 51②四）。
- 3 分割法人から引き継いだ減価償却資産の耐用年数は、中古資産の耐用年数によることができます（耐令 3①②）。

(繰延資産)

適格分割型分割により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適正に引き継がれているか。

ポイント

適格分割型分割が行われた場合は、適格分割型分割により移転する資産、負債又は契約と密接な関連を有する繰延資産を引き継ぐとともに、移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産については、繰延資産の期中損金経理額のうち償却限度額に相当する金額を損金の額に算入する規定を適用した場合又は所轄税務署長への所定の届出書を提出した場合に限り、引き継ぐこととされています（法法 32④二、②、⑤）。

適格分割型分割により移転を受けた繰延資産は、分割法人の税務上の帳簿価額により引き継ぐこととなるため、分割法人の分割直前に償却超過額がある場合、これも含まれることとなります（法法 62 の 2④、法令 123 の 3③）。

着眼点

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度 . . . 法人名 (分割承継法人)

I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書						
繰延資産の種類	1					
支出した年月	2					
支出した金額	3		円		円	
償却期間の月数	4		月		月	
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5					
当期分の償却限度額 (3) × (5) / (4)	6		円			円
当期償却額	7					
差引	償却不足額 (6) - (7)	8				
	償却超過額 (7) - (6)	9				
償却超過	前期からの繰越額	10	外	外		
	同上のうち当期損金認容額 (8)と(10)のうち少ない金額	11				

適格分割があった事業年度に分割法人から引継ぎを受けた繰延資産がある場合 . . .
 ⑤ 欄は、適格分割型分割の日から当該事業年度終了の日までの月数となっているか。
 ⑩ 欄は、移転を受けた繰延資産の分割法人の分割直前の償却超過額と一致しているか。

別表十六(内) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

要確認事項

- 1 適格分割型分割により分割承継法人に移転する繰延資産に償却超過額がある場合には、当該償却超過額が、分割承継法人に引き継がれているか確認する必要があります。
- 2 繰延資産の期中損金経理額のうち償却限度額に相当する金額を損金の額に算入する規定を適用しておらず、適格分割型分割により移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産を引き継ぐ場合（法法 32④二ハ）には、分割法人はその適格分割型分割の日以後 2 か月以内にその引き継ぐ繰延資産の帳簿価額等を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出することが義務付けられています（法法 32⑤）。

参考

分割法人から移転を受けた繰延資産について、分割承継法人が適格分割型分割時に帳簿に記載した金額が、分割法人において、適格分割型分割の直前に帳簿に記載されていた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、分割承継法人の適格分割型分割の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法 32⑦、法令 66 の 2 一）。

(欠損金額)

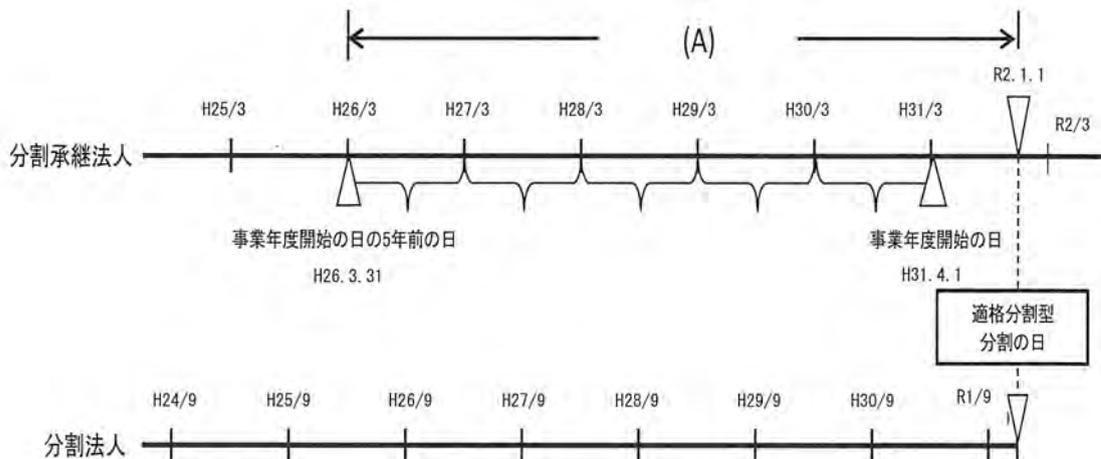
適格分割の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、分割承継法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか。

ポイント

適格分割型分割が行われた場合であっても、分割承継法人の欠損金額を繰り越せない場合があります。具体的には、下図のとおり支配関係が分割承継法人の適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から生じている場合等に該当しない場合(Aの期間に生じている場合)には、その適格分割型分割が共同で事業を行うためのもの(みなし共同事業要件)に該当するときを除き、次の欠損金額はないものとされます(法法57④、法令112③④⑨⑩)。

- 1 分割承継法人の支配関係事業年度前の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額(分割承継法人において前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び法人税法第80条の欠損金の繰戻しによる還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。)
- 2 分割承継法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額として政令(法令112⑩)で定める金額

(注) 欠損金額の繰越期間において、10年間の繰り越しとされるものは、平成30年4月1日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金額となります(平成27年改正法附則27①)。



着眼点

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名
適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額			
事業年度区分	欠損金の区別	控除未済欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額	調整後の控除未済欠損金額
		前期の別表七(一)「5」又は(4)、「7」若しくは別表七(一)付表三「5」若しくは別表七(一)付表四「5」 1	被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額 適格合併等の別：適格合併・残余財産の確定 適格合併等の日： 被合併法人等の名称： 被合併法人等の未処理欠損金額 2 (1)+(2)

別表七(一)付表一 平三十一・四

支配関係が適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から生じているか。

支配関係がある法人との間で適格組織再編成等が行われた場合の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の調整計算の明細	
適格組織再編成等の別	合併(吸収・非吸収)・残余財産の継承・適格分割・業務現物出資・業務現物分配・適格組織再編成の日
対象法人の別	被合併法人等(名称)：() 当該法人 支配関係発生日
対象法人の事業年度区分	当該事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれかに該当する場合 共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれにも該当しない場合 被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」 4
	被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」 5
	支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額以外の部分から成る欠損金額 支配関係事業年度以前にあっては、支配関係事業年度以後の事業年度にあっては(5)と(6)のうち少ない金額 (8)-(12) 6
	引継ぎを受ける未処理欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額 支配関係事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」 7

5年前の日から生じていない場合に、みなし共同事業要件を満たしていないのに記載していないか。

「ポイント」の1及び2の金額を繰り越していないか

キーワード

欠損金額・・・前10年内事業年度において生じた欠損金額（分割承継法人の前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付額の計算の基礎となったものを除きます。）をいいます（法法57①）。

支配関係・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の五、法令4の2①）。

支配関係事業年度・・・分割法人と分割承継法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます（法法57④一）。

前10年内事業年度・・・分割承継法人の適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度をいいます(法法57④一)。

特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額・・・支配関係事業年度以後の各事業年度で欠損金額の生じた事業年度ごとに、(1)の金額から(2)の金額を控除した金額をいいます(法令112⑤、⑩)。

(1) その事業年度の欠損金額の発生額のうち、支配関係発生日において有する資産につき法法62の7を適用した場合に特定資産譲渡等損失額となる金額に達するまでの金額

(2) (1)の欠損金額の発生額のうち、当該法人においてその事業年度後で適格分割型分割の日の属する事業年度前の各事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額

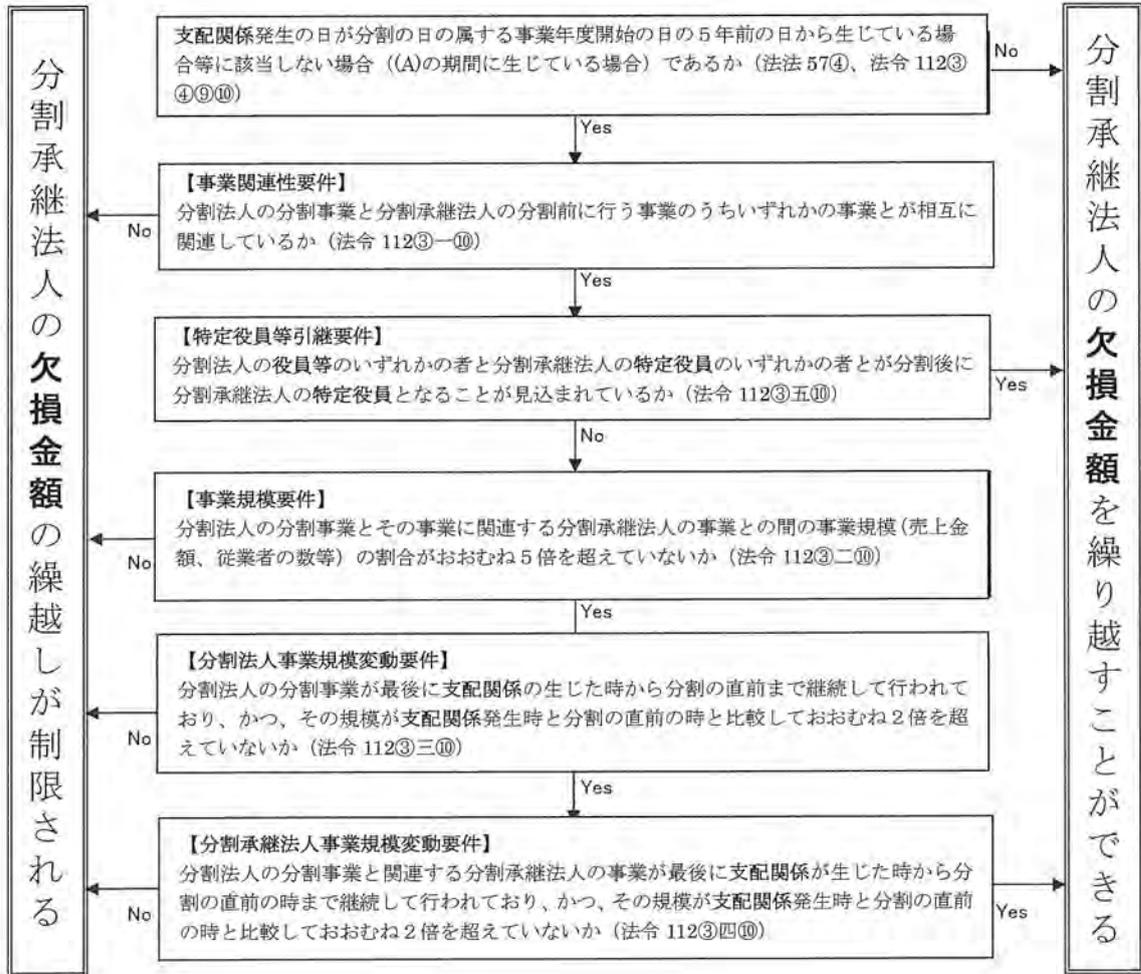
特定役員等・・・・・・・・・・役員又は社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます(法令112⑩)。

特定役員・・・・・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます(法令112⑩)。

要確認事項

その適格分割型分割が共同で事業を行うためのもの(みなし共同事業要件)に該当するかどうかは、次の「みなし共同事業要件判定フロー」にしたがって判定し、分割承継法人の欠損金額を繰り越せるかどうか検討する必要があります。

みなし共同事業要件判定フロー



(資産(負債)調整勘定①)

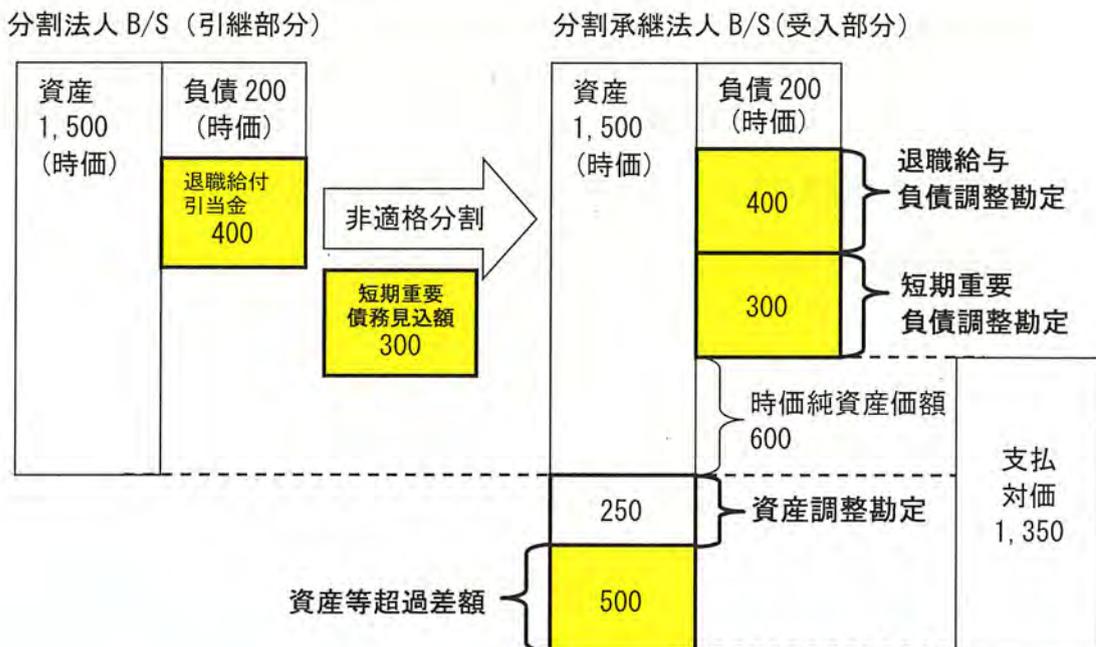
非適格分割において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定を認識しているか。

ポイント

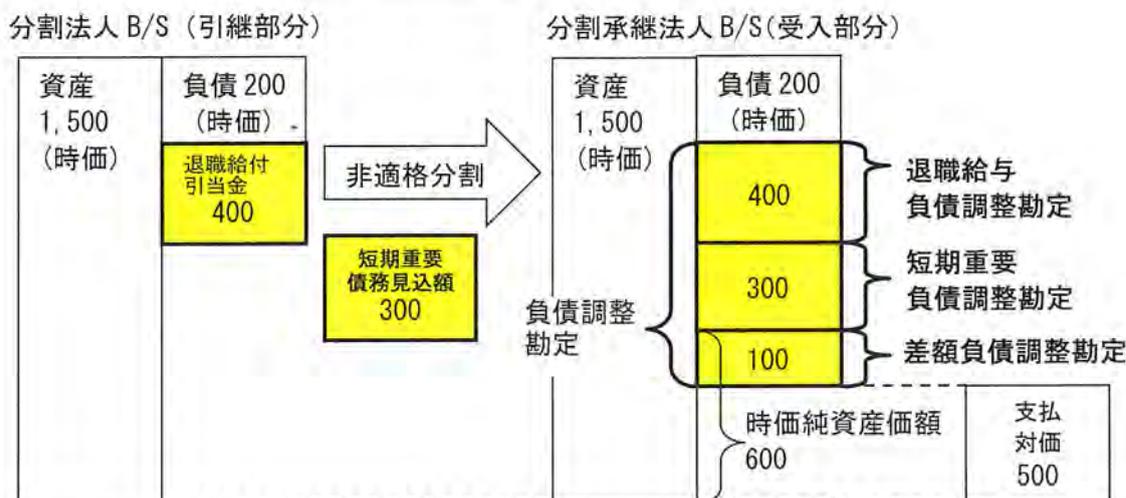
非適格分割のうち分割法人の分割の直前において行う事業及び当該事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部が分割承継法人に移転をするものにより、分割法人から資産又は負債の移転を受けた場合に、分割承継法人がその非適格分割により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額(時価)の合計額(支払対価)と、その非適格分割により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額との間に差額が生じている場合には、その差額は、**資産(負債)調整勘定**として処理することになります(法第62条の8、法令第123条の10①)。

着眼点

支払対価(1,350) > 時価純資産価額(600)



支払対価(500) < 時価純資産価額(600)



キーワード

- 資産調整勘定・・・非適格分割による分割承継法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で**資産等超過差額**に相当する金額以外のものをいいます(法法 62 の 8①、法令 123 の 10④)。
- 資産等超過差額・・・非適格分割により交付された株式等のその分割時の価額が分割契約時等の価額と著しい差異を生じている場合のその差額及び実質的に分割法人の欠損金額に相当する金額から成ると認められる金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。
- 退職給与債務引受額・・・非適格分割に伴い分割法人から引継ぎを受けた従業員につき退職給与債務の引受けをした場合の当該退職給与債務引受けに係る金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②一、法令 123 の 10⑦)。
- 退職給与負債調整勘定・・・退職給与債務引受額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥一)
- 短期重要債務見込額・・・非適格分割により分割法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格分割の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、分割承継法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。
- 短期重要負債調整勘定・・・**短期重要債務見込額**に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥二)。
- 差額負債調整勘定・・・非適格分割による支払対価が、移転を受けた資産及び負債(**退職給与債務引受額**及び**短期重要債務見込額**を含みます。)の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分をいいます(法法 62 の 8①②③⑦)。

要確認事項

非適格分割のうち一定のものにより移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額と支払対価との間に差額が生じている場合には、その差額の生じた理由を明らかにし、その受入価額及び調整勘定の取崩しに係る損金(益金)算入が適正に行われているかを確認する必要があります。

(資産(負債)調整勘定②)

非適格分割に係る分割承継法人に生じた資産(負債)調整勘定の金額の損金(益金)算入額は適正に計算されているか。

ポイント

資産(負債)調整勘定の金額に係る損金(益金)算入額は、次により計算することとなります。

資産調整勘定の金額

$$\text{損金算入額 (法法 62 の 8④)} = \text{当初計上額} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{60} \quad ※$$

※非適格分割の日の属する事業年度である場合には、同日から当該事業年度終了の日までの期間の月数。なお、平成 29 年 4 月 1 日前に行われた非適格分割により生じたものは、月割計算を行いません(平成 29 年改正法附則 19)。

資産等超過差額

損金不算入

退職給与負債調整勘定の金額

次のいずれかの方法(法法 62 の 8⑥一)

$$\text{益金算入額 (法令 123 の 10⑩)} = \frac{\text{当初計上額}}{\text{退職給与引受従業員の数①}} \times \text{①のうち、従業員でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたもの(減額対象従業員)の数}$$

又は

$$\text{益金算入額 (法令 123 の 10⑪)} = \text{減額対象従業員に係る退職給与引受従業員の退職給付引当金額に相当する金額}$$

短期重要負債調整勘定の金額

$$\text{益金算入額 (法法 62 の 8⑥二)} = \text{短期重要債務見込額に係る損失が生じた場合は短期重要負債調整勘定の金額のうち当該損失の額に相当する金額} \quad \text{又は} \quad \text{非適格分割の日から 3 年が経過した場合はその時の短期重要負債調整勘定の残額}$$

III 分割編 《5 分割型分割に係る移転資産等の処理：分割承継法人編》

差額負債調整勘定の金額

$$\text{益金算入額} = \text{当初計上額} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{60} \quad ※$$

(法法 62 の 8⑦)

※非適格分割の日の属する事業年度である場合には、同日から当該事業年度終了の日までの期間の月数。なお、平成 29 年 4 月 1 日前に行われた非適格分割により生じたものは、月割計算を行いません（平成 29 年改正法附則 19）。

着眼点

非適格合併等に係る調整勘定の計算の明細書		事業年度又は連結事業年度	31.4.1	法人名	分割承継法人	
非適格合併等の日		1.10.1		被合併法人等の名称		
非適格合併等の別		非適格合併	非適格分割	非適格現物出資・事業の譲受け		
資産調整勘定の金額の明細	資産調整勘定の金額の当初計上額 (25) 又は (33)	1	250	退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額	9	400
	期首資産調整勘定の金額	2	0	退職給与引受従業員の数	10	10
	当期損金算入額 ((1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$) 又は (2)	3	25	期首退職給与負債調整勘定の金額	11	0
		4	225	当期益金算入額 ((9) × 減額対象従業員数) 又は個別計算による金額	12	40
負債調整勘定の金額の明細	期首差額負債調整勘定の金額	5		適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした退職給与負債調整勘定の金額 ((9) × 引継ぎ者数) 又は個別計算による金額	13	0
	当期益金算入額 ((5) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$) 又は (6)	7		翌期首退職給与負債調整勘定の金額 ((9) 又は (11)) - (12) - (13)	14	360
	翌期首差額負債調整勘定の金額 ((5) 又は (6)) - (7)	8		短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額	15	300
				期首短期重要負債調整勘定の金額	16	0
資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額の当初計上額の計算				当期益金算入額 (短期重要負債調整勘定の金額のうち当期に生じた損失に相当する金額) 又は (16)	17	0
非適格合併等対価額がある場合又は令第123条の10第15項各号に該当しない場合	非適格合併等対価額がない場合で令第123条の10第15項第1号に該当する場合			適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした短期重要負債調整勘定の金額	18	0
非適格合併等対価額	21	1350	非適格合併等の日から3年が経過したことにより益金算入される金額 ((16) - (17) - (18))	19	0	
時価純資産価額	22	600	翌期首短期重要負債調整勘定の金額 ((15) 又は (16)) - (17) - (18) - (19)	20	300	
非適格合併等対価額が時価純資産価額を超えるときのその超える部分の金額 (21) - (22)	23	750	移転を受けた資産の取得価額	27		
資産等超過差額	24	500	独立取引営業権以外の営業権で移転を受けた事業に係るものの資産評定による価額	28		
資産調整勘定の金額の当初計上額 (23) - (24)	25	250	移転を受けた負債の額	29		
差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (22) - (21)	26		退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額 (9)	30		
			短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額 (15)	31		
			その他未確定債務の額	32		
			資産調整勘定の金額の当初計上額 ((27) + (28)) - ((29) + (30) + (31) + (32)) の場合は 0	33		

非適格分割の日の属する事業年度である場合には、分割の日から事業年度末までの月数

減額対象従業員 (例)
非適格分割により引継ぎを受けた従業員のうち 1 人が退職した場合とする。
 $400 / 10 \times 1 = 40$

別表十六(一) 平成三十一年四月一日以後終了事業年度又は連結事業年度分

キーワード

- 資産調整勘定の金額**・・・非適格分割による分割承継法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で**資産等超過差額**に相当する金額以外の金額をいいます(法法 62 の 8①、令 123 の 10④)。
- 資産等超過差額**・・・非適格分割により交付された株式等のその分割時の価額が分割契約時等の価額と著しい差異を生じている場合のその差額及び実質的に分割法人の欠損金額に相当する金額から成ると認められる金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。
- 退職給与負債調整勘定の金額**・・・退職給与債務引受額に係る負債調整勘定の金額をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 退職給与債務引受額**・・・非適格分割に伴い分割法人から引継ぎを受けた従業員につき退職給与債務の引受けをした場合の当該退職給与引受けに係る金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②一、法令 123 の 10⑦)。
- 退職給与引受従業員**・・・非適格分割に係る分割承継法人が、分割法人から引継ぎを受けた従業員で退職給与債務の引受けの対象とされた者をいいます(法法 62 の 8⑥一、法令 123 の 10⑩)。
- 減額対象従業員**・・・**退職給与引受従業員**のうち、分割承継法人の従業員でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたものをいいます(法令 123 の 10⑩)。
- 短期重要負債調整勘定の金額**・・・**短期重要債務見込額**に係る負債調整勘定の金額をいいます(法法 62 の 8⑥二)。
- 短期重要債務見込額**・・・非適格分割により分割法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格分割の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、分割承継法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。
- 差額負債調整勘定の金額**・・・非適格分割による支払対価が、移転を受けた資産及び負債(退職給与債務引受額及び**短期重要債務見込額**を含みます。)の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分の金額をいいます(法法 62 の 8①②③⑦)。

要確認事項

資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額を非適格分割が行われた事業年度以後の各事業年度において、損金算入又は益金算入しているか確認する必要があります。

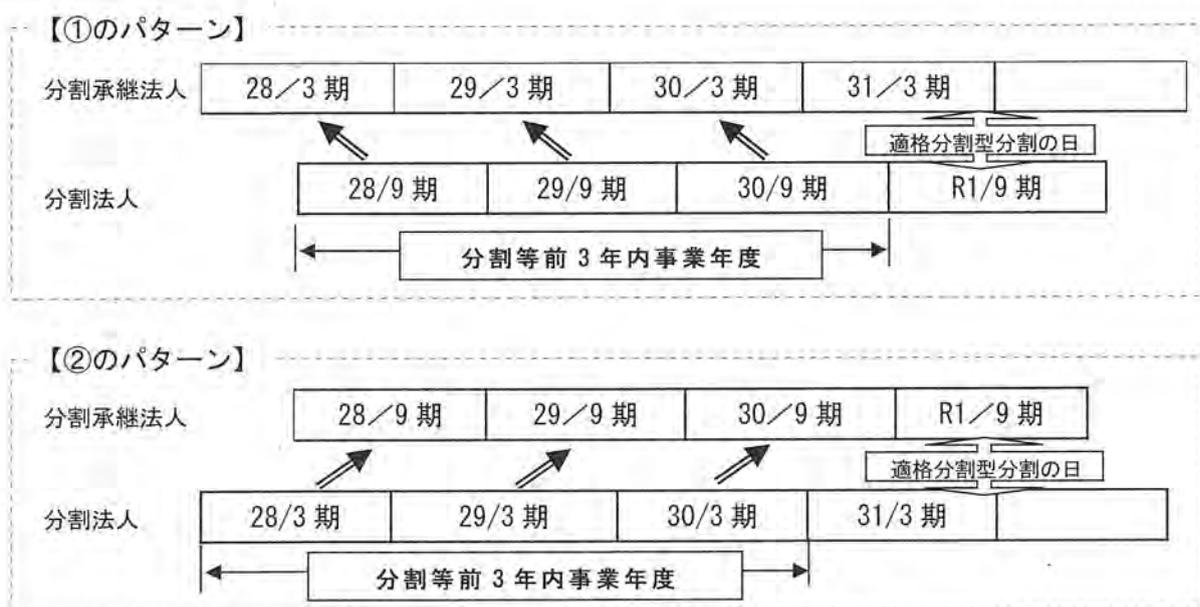
(外国税額控除)

適格分割型分割が行われた場合、分割法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額の引継ぎが適正に行われているか。

ポイント

適格分割型分割が行われた場合において、分割承継法人が、その分割の日以後 3 月以内に所轄税務署長に届出書を提出することを条件として、分割法人から分割事業に係る**分割等前 3 年内事業年度**の控除余裕額又は控除限度超過額を引き継ぐことができることとされています(法法 69⑩⑪、法規 29 の 2)。

着眼点



〈分割法人の分割等前 3 年内事業年度に対応する分割承継法人の事業年度〉

分割法人の事業年度	対応する分割承継法人の事業年度
① 分割法人の分割等前 3 年内事業年度 (②及び③に該当するものを除く。)	分割法人の分割等前 3 年内事業年度開始の日の属する分割承継法人の各事業年度
② 分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日が、分割承継法人の適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日前である場合の分割法人の分割等前 3 年内事業年度	分割法人の分割等前 3 年内事業年度終了の日の属する分割承継法人の各事業年度
③ 分割法人の分割等前 3 年内事業年度のうち、分割承継法人の分割承継等事業年度開始の日以後に開始したもの	分割承継法人の分割承継等事業年度開始の日の前日の属する事業年度

キーワード

分割等前 3 年内事業年度・・・適格分割等の日の属する事業年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年度をいいます（法法 69⑩二）。

分割承継等事業年度・・・分割承継法人の適格分割等の日の属する事業年度をいいます（法令 146②三）。

要確認事項

届出書の内容どおりの引継ぎが行われており、かつ、その対象とした事業年度が適正であるかを確認する必要があります。

参 考

分割法人の控除限度額又は控除対象外国法人税の額のうち移転を受けた事業に係る部分の金額は、その分割法人のそれぞれの事業年度ごとに次の算式により計算した金額とされています（法令 146⑥）。

〔分割法人の移転事業に係る控除限度額〕

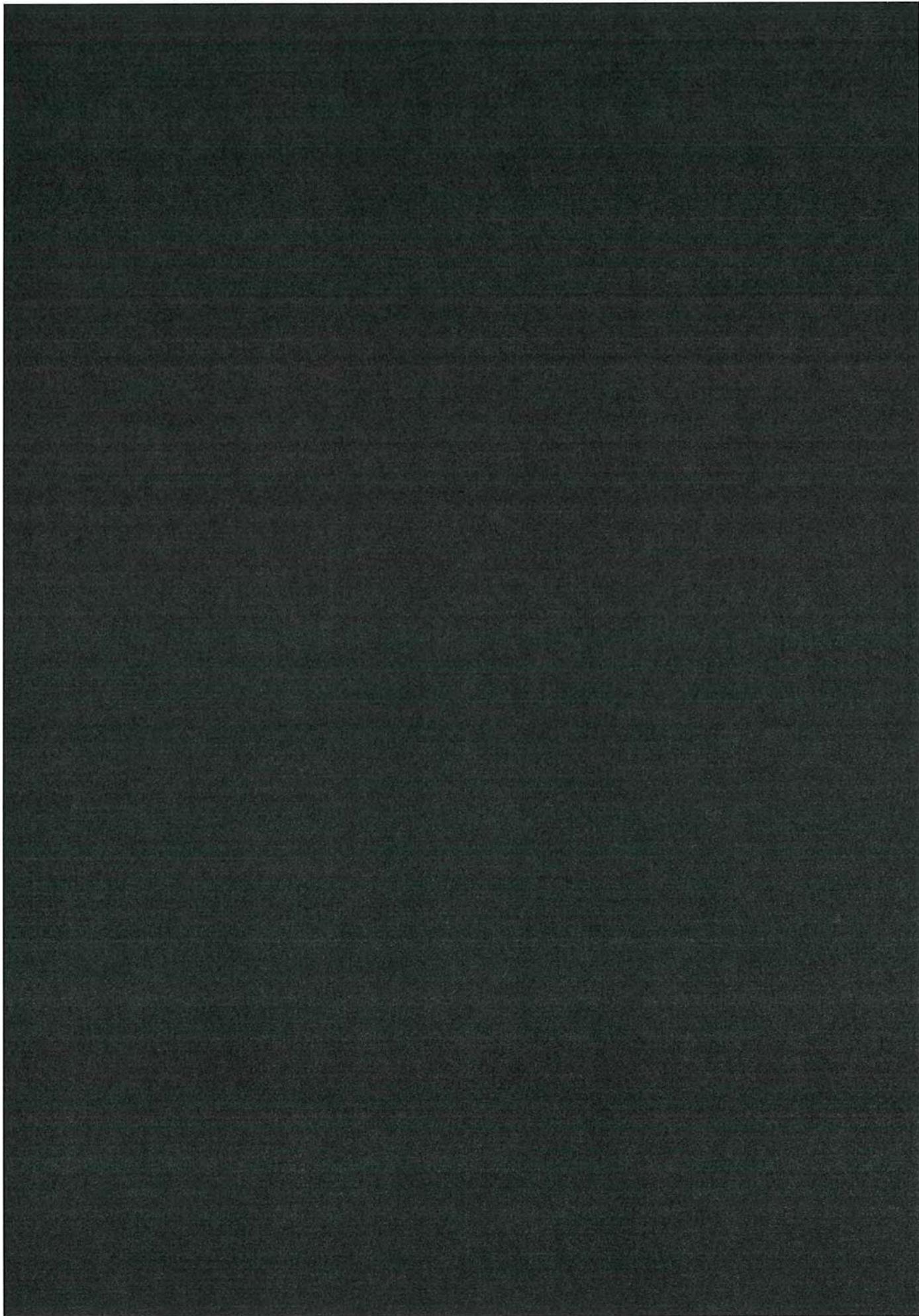
$$\text{分割法人の控除限度額(注 1)} \times \frac{\text{分割法人の移転事業に係る調整国外所得金額}}{\text{分割法人の調整国外所得金額}}$$

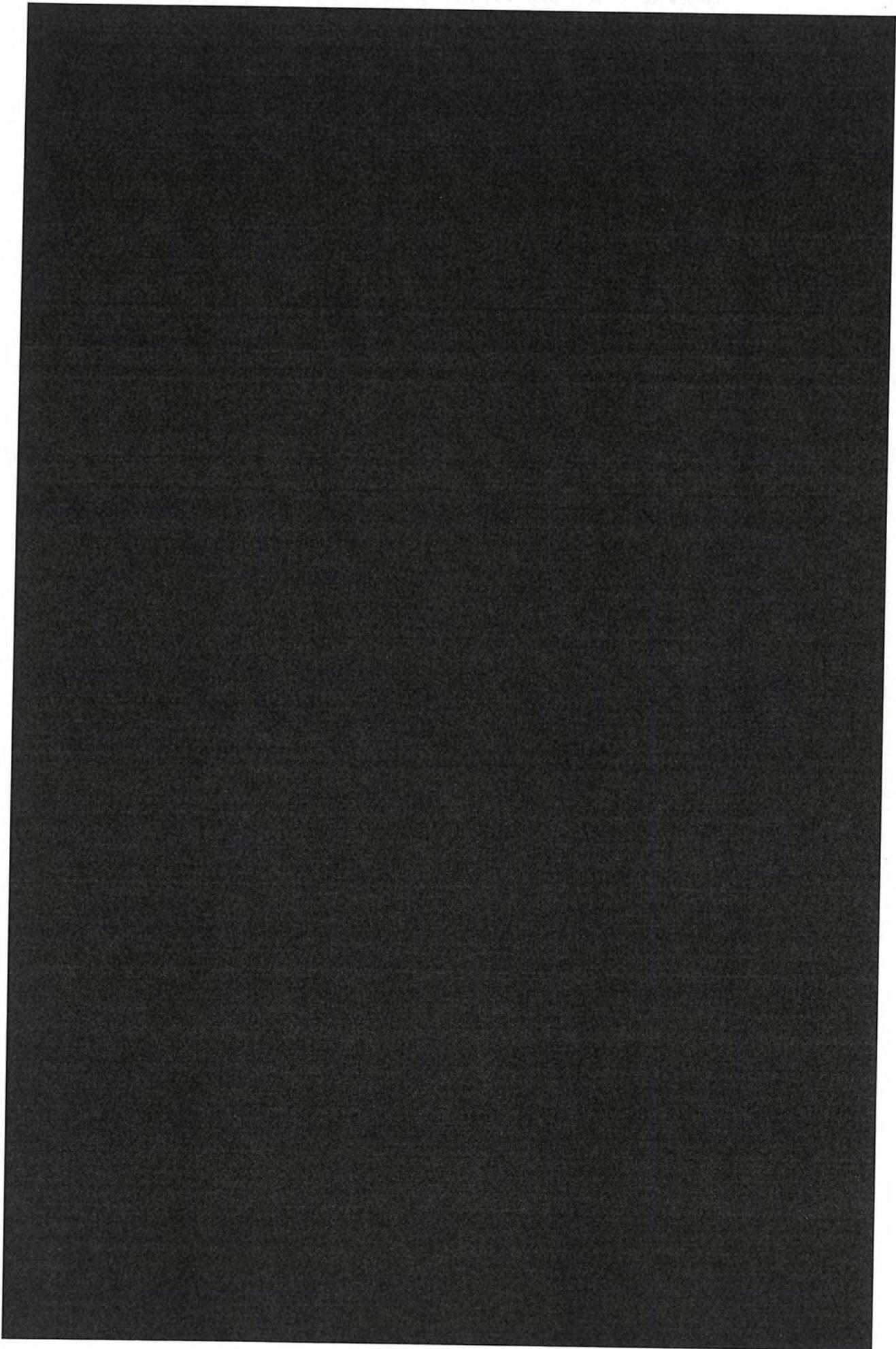
（注 1）分割法人の**分割等前 3 年内事業年度**において法人税の額から控除した控除対象外国法人税の額に相当する部分の金額を除きます。

〔分割法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額〕

$$\text{分割法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額} \times \frac{\text{(A) - ((A)のうち既に控除された金額(注 2))}}{\text{分割法人の控除対象外国法人税の額(A)}}$$

（注 2）既に控除された金額とは、分割法人の**分割等前 3 年内事業年度**において法人税、道府県民税、市町村民税から控除した金額をいいます。





(一括償却資産①)

非適格分割型分割により一括償却の対象とした減価償却資産が移転している場合、その譲渡損益が適正に計算されているか。

ポイント

非適格分割型分割により、分割承継法人に資産又は負債の移転をした場合には、その分割の時の価額による譲渡をしたものとして、各事業年度における分割法人の所得の金額を計算するものとされています(法法 62①)。

この場合において、その移転した資産の中に、一括償却の対象とした減価償却資産が含まれている場合には、その減価償却資産についても当然に非適格分割型分割の時の価額で譲渡したものとして取り扱うこととなります。

要確認事項

一括償却の対象とした資産を非適格分割型分割の時の価額で譲渡したものとされることを理由として、誤って、その譲渡原価として一括償却資産の帳簿価額の一部又は全部を損金算入していないかを、確認する必要があります。

参 考

取得価額が 20 万円未満の減価償却資産を事業の用に供した場合において、その資産を一括償却資産とすることとした場合、その後の事業年度において、その資産の譲渡を行った等によりその資産を有しなくなったときでも、そのことを理由として、一括償却資産の帳簿価額を損金の額に算入することはできません。

つまり、その資産は、個々の資産としては、税務上の帳簿価額を有しない状態となっていることとなります。

(一括償却資産②)

非適格分割型分割に係る分割法人は、一括償却の対象とした減価償却資産を移転したかどうかにかかわらず、その一括償却資産について引き続き償却対象としているか。

ポイント

非適格分割型分割を行った場合には、その分割により一括償却の対象とした減価償却資産の移転をしたときであっても、分割法人において、引き続き一括償却資産に係る償却を行うこととなります(法令 133 の 2)。

着眼点

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書

		事業年度 又は連結 事業年度	事業年度 又は連結 事業年度	法人名	分割法人	
事業の用に供した 事業年度又は連結事業年度	1	・ ・	・ ・	・ ・	・ ・	(当期分)
同上の事業年度又は連結事業年度に おいて事業の用に供した一括償却資産の 取得価額の合計額	2	円	円	円	円	円
当 期 の 月 数 (事業の用に供した事業年度の中間申告又は 連結事業年度の連結中間申告の場合は、 当該事業年度又は連結事業年度の月数)	3	月				月
当期分の損金算入限度額 (2) × $\frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円	円
当期損金経理額	5					
差 引	損金算入不足額 (4) - (5)					
	損金算入限度超過額 (5) - (4)					
損 金 算 入 限 度 超 過 額	前期からの繰越額					
	同上的うち当期損金認容額 (6)と(8)のうち少ない金額)					
	翌期への繰越額 (7) + (8) - (9)					

別表十六(八) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

前期の申告書と一致しているか。

前期の申告書の繰越額と一致しているか。

全額を損金の額に算入していないか。

参 考

取得価額が 20 万円未満の減価償却資産を事業の用に供した場合において、その資産を一括償却資産とすることとした場合、その後の事業年度において、その資産の譲渡を行った等によりその資産を有しなくなったときでも、そのことを理由として、一括償却資産の帳簿価額を損金の額に算入することはできません。

つまり、その資産は、個々の資産としては、税務上の帳簿価額を有しない状態となっていることとなります。

(貸倒引当金①)

非適格分割型分割の場合、分割により移転する個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権を除いて貸倒引当金の繰入限度額の計算を行っているか。

ポイント

分割法人が、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金又は一括評価金銭債権に係る貸倒引当金を繰り入れる場合で、その分割が非適格分割型分割に該当するときは、その非適格分割型分割により分割承継法人に移転する金銭債権については、貸倒引当金の繰入対象となる金銭債権から除かれることとされています(法法 52①②)。

着眼点

① 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書

当期繰入額 1	円	前3年内(当該事業年度)の評価金 1
期末一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額 2	円	前31及び

一括評価金銭債					
勘定科目	期末残高	売掛債権等とみなされる額及び貸倒否認額	(18)のうち(18)の上記貸倒れがあったものとみなされる額及び売掛債権等とみなされる額等	個別評価の対象となった売掛債権等の額及び前掲各号等により合併法人等に移転する売掛債権等の額	法第52条第1項第3号に該当する法人の令第96条第6項各号の金銭債権以外の金銭債権の額
	円	円	円	円	円

非適格分割型分割により移転する金銭債権が記載されているか。

① 個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書

債務者	住所又は所在地 1	事業年度又は連結事業年度
	氏名又は名称 (外国政府等の別) 2	
個別評価の事由 3	() ()	令第1項第 令第
同上の発生時期		
当期	非適格分割型分割により移転する債権を対象としていないか。	
繰入限度	個別評価金銭債権の額 6	
	(6)のうち5年以内に弁済される金額(令第96条第1項第1号に該当する場合) 7	
	(6)のうち取立て等による見込額 8	
	担保権の実行による取立て等の見込額 9	
	他の者の保証による取立て等の見込額 9	
	その他による取立て等の見込額 10	

要確認事項

非適格分割型分割により移転する金銭債権を繰入対象の金銭債権に含めていないかを申告書に添付されている付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」等を参考にして確認する必要があります。

(貸倒引当金②)

適格分割型分割に係る分割法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか。

ポイント

分割法人が、適格分割型分割の日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後2年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率をその適格分割型分割により移転する事業に係る貸倒れの実績を考慮した合理的な方法により計算した割合を用いることについて、所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度及び適格分割型分割の日の属する事業年度の翌事業年度開始の日以後2年以内に終了する各事業年度の貸倒実績率は、その承認を受けた方法により計算した割合とすることとされています(法令97①)。

その承認を受けようとする場合には、適格分割型分割の日以後2月以内に「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を所轄税務署長に提出する必要があります(法令97②、法規25の5)。

着眼点

適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書		※整理番号
		※題名/ページ数
提出法人 納 税 地 下		
適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法について、下記のとおり申請します。 記		
適格分割等に係る分割法人等又は分割承継法人等	法人名等	分割法人が、貸倒実績率の特別な計算方法によっている場合、その適格分割型分割により移転する事業に係る貸倒れの実績を考慮した合理的な計算方法として税務署長の承認を受けたものであるか。
	納 税	
	代 表 者	
適格分割等の口		
採用しようとする貸倒実績率の計算方法		

要確認事項

貸倒実績率を特別な方法により計算した割合としている場合、その方法を承認のあった日の属する事業年度及び適格分割型分割の日の属する事業年度の翌事業年度開始の日以後2年以内に終了する各事業年度に適用しているか確認する必要があります(法令97①)。

参 考

この承認申請は、貸倒実績率そのものの認定を行うものではなく、その計算方法について承認を行うものであるため、法人が採用する方法が、分割により分割承継法人に移転する事業に係る貸倒れの実績と、分割法人に残る事業に係る貸倒れの実績とを考慮した合理的な方法であるか否かを判断することになります(法令97①)。

分割承継法人についても同様の規定が設けられています(法令97①)。

(貸倒引当金)

適格分割型分割に係る分割承継法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか。

ポイント

分割承継法人が、適格分割型分割の日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率をその適格分割型分割により移転をする事業に係る貸倒れの実績を考慮した合理的な方法により計算した割合を用いることについて、所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度の貸倒実績率は、その承認を受けた方法により計算した割合とすることとされています（法令 97①）。

その承認を受けようとする場合には、適格分割型分割の日以後 2 月以内に「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 97②、法規 25 の 5）。

着眼点

適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書		※整理番号
		※組別/所轄庁
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 2px; display: inline-block;">承認受付印</div>	提出法人 <input type="checkbox"/> 納 税 地 <input type="checkbox"/> 予	
適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法について、下記のとおり申請します。		
適格分割等に係る分割法人等又は分割承継法人等	法人名等 納 税 地 代表者氏名	分割承継法人が、貸倒実績率の特別な計算によっている場合、その分割により移転を受けた事業に係る貸倒実績を考慮した合理的な計算方法として税務署長の承認を受けたものであるか。
適格分割等の口	採用しようとする貸倒実績率の計算方法	

要確認事項

貸倒実績率を特別な方法により計算した割合としている場合、その方法を承認のあった日の属する事業年度及び適格分割型分割の日の属する事業年度の翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度に適用しているか確認する必要があります（法令 97①）。

参 考

この承認申請は、貸倒実績率そのものの認定を行うものではなく、その計算方法について承認を行うものであるため、法人が採用する方法が、分割により分割承継法人に移転する事業に係る貸倒れの実績と、分割法人に残る事業に係る貸倒れの実績とを考慮した合理的な方法であるか否かを判断することになります（法令 97①）。

分割法人についても同様の規定が設けられています（法令 97①）。

(特定資産譲渡等損失額)

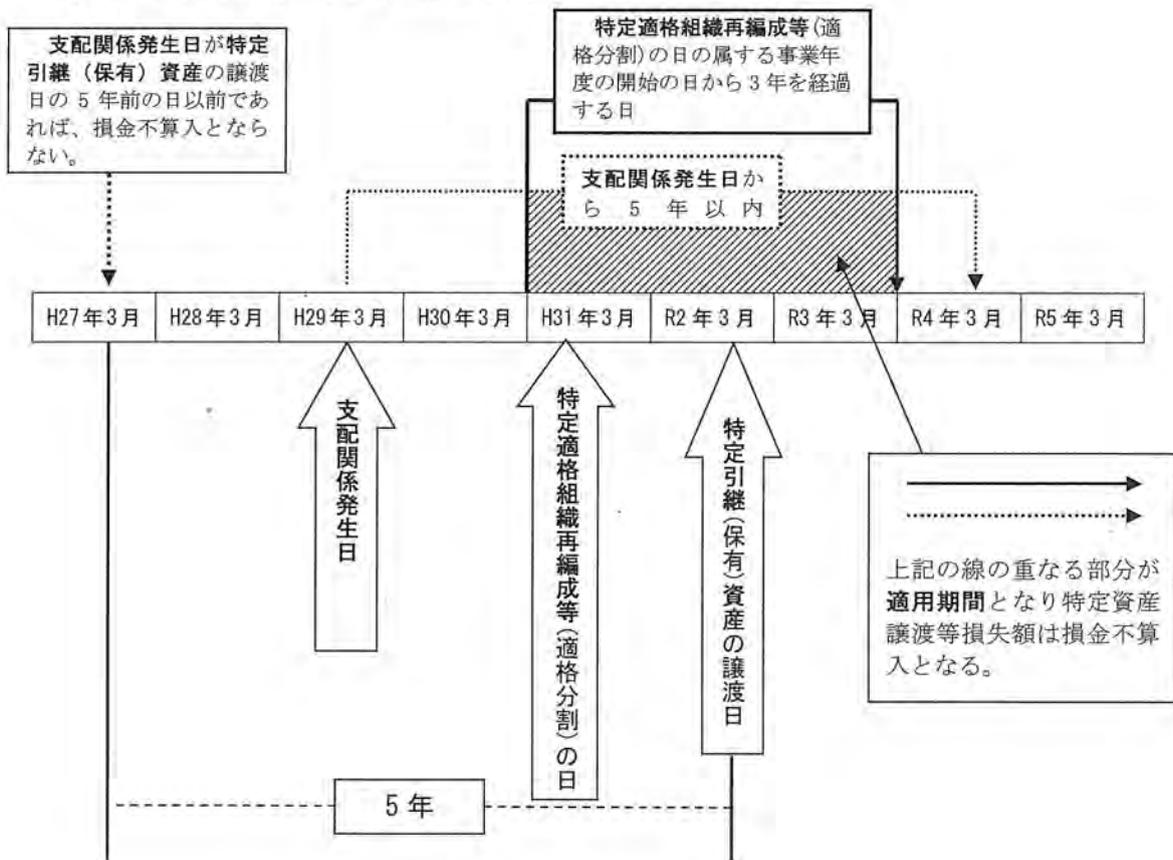
特定適格組織再編成等に該当する適格分割型分割により分割法人から引継ぎを受けた資産の譲渡等損失額が計上されていないか。

ポイント

支配関係のある法人との間で**特定適格組織再編成等**に該当する適格分割型分割を行った場合において、その**支配関係**がその分割承継法人の適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から生じているとき等に該当しない場合には、その適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日から3年を経過する日までの期間において生じた特定資産譲渡等損失額は損金不算入となります。ただし、その経過する日がその**支配関係**が生じた日以後5年を経過する日後となる場合にあっては、その5年を経過する日までの期間となります(法法62の7①)。

特定資産譲渡等損失額とは次の金額の合計額をいいます。

- 1 **特定引継資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定引継資産**の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額(法法62の7②一、法令123の8②～⑬)
- 2 **特定保有資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定保有資産**の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額(法法62の7②二、法令123の8⑭⑮)



着眼点

（株）ABC
損益計算書 R2 年 3 月
売上 ○○
原価 △△

土地譲渡損 ×××
当期利益 ……

譲渡損計上年度以前 3 年内の事業年度中に適格分割型分割を行っている。

土地等の譲渡損失の計上がある。

付表
「組織再編成に係る主要な事項の明細書」

分割年月日 H30 年 5 月 1 日
適格分割型分割

分割承継法人 （株）ABC
分割法人 （株）〇〇

特定資産譲渡等損失額の損金不算入に関する明細書

		事業年度 又は連結 事業年度	H31. 4. 1 R2. 3. 31	法人名	(株)ABC	
当期中の適用期間	1	H31. 4. 1 R2. 3. 31				円
特定適格組織再編成等の区分	2	適格分割型分割			特定引継資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額 (11)、(16)、(21)又は(別表十四(六)付表二「6」)	6
特定適格組織再編成等の日	3	H30. 5. 1			特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額 (14)、(23)、(28)、(30)、(33)、(36)又は(別表十四(六)付表二「11」)	7
特定適格組織再編成等に係る被合併法人等の名称	4	(株)〇〇				
支配関係発生日	5	H29. 2. 21			特定資産譲渡等損失額の損金不算入額 (6) + (7)	8
特定引継資産又は特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額の計算						
(1)の期間における特定引継資産の譲渡等特定事由による損失の額	9					円
					期間における特定保有資産の	10

支配関係発生日が適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後の場合、各欄が適正に記載されているか。

別表十四(六) 平三十一・四・一

キーワード

- 支配関係・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の 50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます(法法 2 十二の七の五、法令 4 の 2①)。
- 特定適格組織再編成等・・・適格合併等、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配のうち、共同で事業を行うためのものに該当しないものをいいます(法法 62 の 7 ①)。
- 支配関係発生日・・・分割承継法人等が分割法人等である支配関係法人（当該内国法人との間に支配関係がある法人をいう）との間に最後に支配関係があることとなった日をいいます(法法 62 の 7 ②一)。

特定引継資産・・・分割承継法人等が分割法人等である支配関係法人から**特定適格組織再編成等**により移転を受けた資産で、当該支配関係法人が**支配関係発生日**前から有していたものをいいます(法法62の7②一)。ただし、次の資産を除きます(法令123の8③)。

- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
- ・ 短期売買商品
- ・ 売買目的有価証券
- ・ **特定適格組織再編成等**の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たない資産
- ・ **支配関係発生日**の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産及び**支配関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産
- ・ 非適格合併により移転を受けた資産で譲渡損益調整資産(法法61の13①)以外のもの

特定保有資産・・・分割承継法人等が**支配関係発生日**の属する事業年度開始の日前から有していた資産をいいます(法法62の7②二)。ただし、次の資産を除きます(法令123の8③⑭)。

- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
- ・ 短期売買商品
- ・ 売買目的有価証券
- ・ **特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たない資産
- ・ **支配関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産

適用期間・・・**特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度の開始の日から3年を経過する日(その経過する日が**支配関係発生日**以後5年を経過する日後となる場合にあつては、その5年を経過する日)までの期間をいいます(法法62の7①)。

要確認事項

支配関係発生日は、別表七(一)付表一又は別表十四(六)で確認できますが、同別表が申告書に添付されていない場合には、分割承継法人(分割法人)に分割法人(分割承継法人)の株式の保有割合が発行済株式の50%超となった日を確認する必要があります。

損金不算入となる特定資産譲渡等損失額を**支配関係発生日**の属する事業年度の前事業年度末日の時価純資産価額により計算する特例(法令123の9①④⑥)及び事業を移転しない適格分割等の場合の計算の特例(法令123の⑨9)があります。

参 考

非適格分割型分割の場合には、資産を時価で受け入れることとなるため、本制度の適用対象とはなりません。

(リース譲渡)

非適格分割型分割であるにもかかわらず、分割前の分割法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額を引き継いでいないか。

ポイント

非適格分割型分割により、分割承継法人がリース譲渡に係る契約の移転を受けた場合には、その契約当事者の立場を時価で譲り受けることとなるため、分割法人がその契約について行っていた延払基準の方法を、分割承継法人において継続して行うことはできません。したがって、分割法人が延払基準の方法により繰り延べていた収益の額及び費用の額の処理は、当該分割法人において行うこととなります。

一方、適格分割型分割によりその契約の移転を受けた場合には、その移転を受けた契約に係る収益の額及び費用の額についてその適格分割型分割の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理したときは、延払基準を適用できることとされています(法令 128①)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書			事業年度	法人名	付表	
組織再編成の態様	1	合併分割 現物出資・事後設立()	組織再編成の日 ()	適格区分	2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	分割承継法人(株)〇〇 分割法人(株)××				非適格分割

<分割法人の消費税等の確定申告書>

自 平成 年 月 日 課税期間分の消費税及び地方消費税の()申告書
 至 令和 年 月 日
 (中間申告 自 平成 年 月 日)
 (対象期間 至 令和 年 月 日)

この申告書による消費税の税額の計算				付記事項	
課税標準額	①	消費税額	②	延払基準等の適用	31
課税標準額	000			<input checked="" type="checkbox"/> 有	<input type="checkbox"/> 無
消費税額				<input checked="" type="checkbox"/> 有	<input type="checkbox"/> 無
控除過大調整税額				<input checked="" type="checkbox"/> 有	<input type="checkbox"/> 無
控除対象仕入				<input checked="" type="checkbox"/> 有	<input type="checkbox"/> 無

分割法人の消費税申告書において延払基準等の適用が「有」となっている場合、移転したリース譲渡の契約に係るその収益の額及び費用の額の処理は適正か。

キーワード

リース譲渡・・・法人税法上、リース取引による売買があったものとされるリース資産の引渡しをいいます（法法 63①、64 の 2①③）。

延払基準の方法・・・次の算式により計算した金額を**リース譲渡**に係る収益の額及び費用の額とする方法をいいます（法令 124①②）。

$$\text{収益の額} = \text{リース譲渡の対価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

$$\text{費用の額} = \text{リース譲渡の原価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

※ **リース譲渡**については、販売対価の額から利息相当額を区分して、利息法により収益計上する方法も**延払基準の方法**とされます（法令 124①二）。

要確認事項

非適格分割の場合、分割承継法人が分割法人から引き継いだ**リース譲渡**に係る契約について、非適格分割の日の属する事業年度以後の決算において**延払基準の方法**により経理していた場合には、その**延払基準の方法**により計上された収益及び費用は過大となりますので注意が必要です。

なお、**延払基準の方法**により経理していたことにより、分割法人において計上されていなかった非適格分割により移転した契約に係る収益及び費用は、非適格分割を行ったことに伴いその契約上の地位がその時の時価により譲渡したものとされることから、分割承継法人に B/S 科目（売掛金・未収入金等）として引き継がれることとなります。

参 考

リース譲渡については、**延払基準の方法**のほかに、所定の明細の記載を条件として、一定の計算によりその対価の額を利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分する特例計算をすることができます（法法 63②⑥、法令 124③④）。

(金銭債務の償還差益)

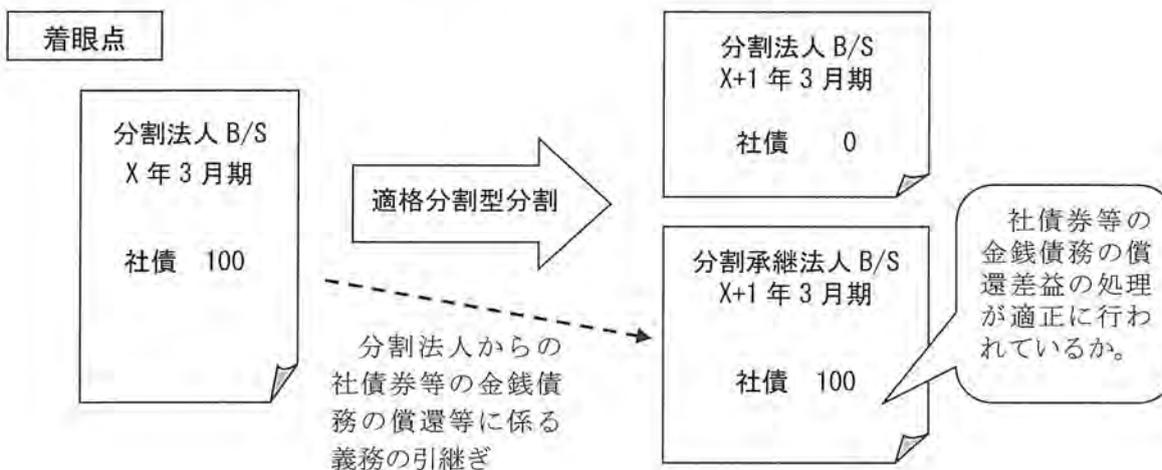
適格分割型分割に係る分割承継法人が、分割法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか。

ポイント

分割承継法人が、適格分割型分割により分割法人が発行した社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合には、その社債券等の金銭債務の償還差益（金銭債務に係る収入額がその債務額を超える場合のその超える部分の金額）の益金算入の処理も引き継がれます。

この場合の益金算入額は、社債券等の金銭債務の償還差益の額をその償還期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数（適格分割型分割の日の属する事業年度の場合は、適格分割型分割の日から当該事業年度終了の日までの月数）を乗じて計算した金額となります（法令136の2③）。

なお、社債券等の金銭債務の償還差損（金銭債務に係る収入の額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額）についても同様です。



要確認事項

適格分割型分割により分割承継法人が分割法人から社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか確認する必要があります。

(所得税額控除)

所得税額控除の計算において、非適格分割型分割に係る分割法人の利子配当等の元本の所有期間を分割承継法人の所有期間とみなしていないか。

ポイント

適格分割型分割により、分割法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、分割法人の元本の所有期間は、分割承継法人の所有期間とみなして控除対象となる所得税額を計算することとなります(法令 140 の 2④)。これは、個別法、銘柄別簡便法いずれの方法により所得税の額を計算する場合も同様です。

一方、非適格分割型分割により、分割法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、分割法人の元本の所有期間は、分割承継法人の所有期間とはみなされません。

着眼点

<分割の日が平成 31 年 4 月 1 日(非適格分割型分割)の例>

③ 所得税額の控除に関する明細書		事業年度	H31. 4 - 1 R2 - 3 31	法人名	分割承継法人		
区	分	収入金額		①について課される所得	②のうち控除を受ける所得	③	額
		①	円	②	円	③	円
1	公社債及び預貯金の利子、合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。) ¹⁾ の収益の分配並びに特定目的信託の法的受益権の金銭の分配						
2	剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配及び金銭の分配(みなし配当等を除く。)	1,000,000		70,000		52,500	
3	集団投資信託(合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。))の収益の分配						
4	割引債の償還差益						
5	その他						
6	計	1,000,000		70,000		52,500	

個別法による場合	銘柄	収入金額	所得税額	配当等の計算期間	⑩のうち元本所有期間	所有期間割合⑪(小数点以下3位未満四捨五入)	控除を受ける額⑫(⑧×⑪)
	A 社株式	1,000,000 円	70,000 円	12 月	9 月	0.75	52,500 円

分割法人から移転を受けた株式

A 社の配当の基準日
今回令和元年 12 月 31 日
前回平成 30 年 12 月 31 日

分割承継法人の元本の所有期間は平成 31 年 4 月 1 日(非適格分割型分割の日)から令和元年 12 月 31 日となることから 9 月となる。

御注意
「一」から「五」までの「②」及び「③」の各欄並びに「(14)」及び「21」の各欄は、法人の各の地位に関する特別措置法第 33 条第 2 項の規定の適用がある場合には、同項の規定により所得控除とみな

別表六(一) 平成三十一・四・一以後終了事業年度分

要確認事項

非適格分割型分割により移転を受けた株式に係る配当について、その計算期間(別表六(一)「9」欄)とその元本の所有期間(別表六(一)「10」欄)が同じ月数であるときは、所得税額控除が過大となっていることが考えられますので注意が必要です。

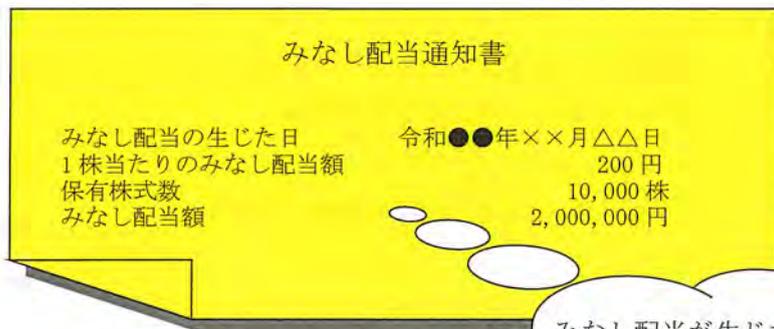
(みなし配当①)

非適格分割型分割が行われた場合、分割法人の株主においてみなし配当が計上されているか。

ポイント

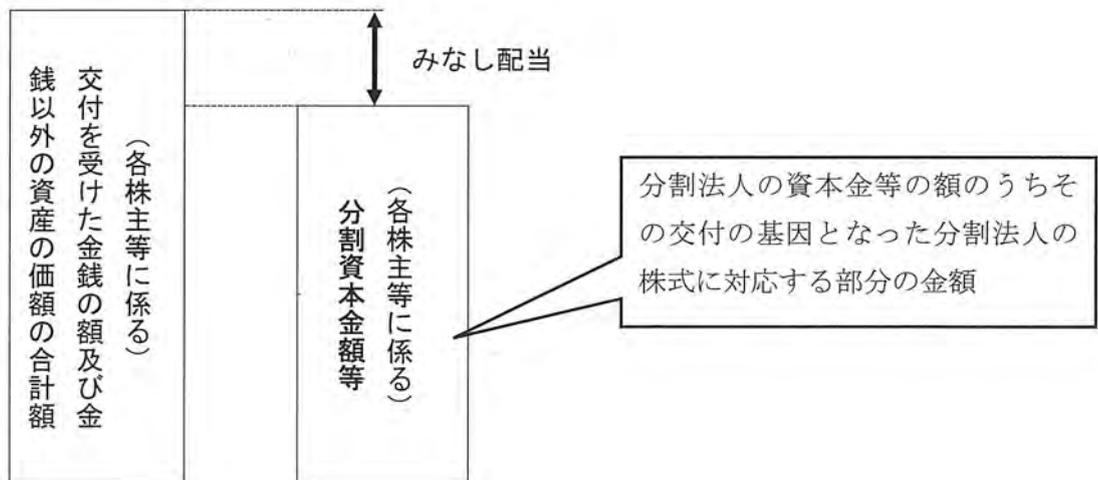
分割法人の株主等が、非適格分割型分割により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が、**分割法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった当該分割法人の株式に対応する部分の金額**を超えるとときは、その超える部分の金額は、**剰余金の配当の額とみなされます**（法法 24①二、法令 23①二）。

着眼点



みなし配当が生じた場合、分割法人は、株主に対してみなし配当に係る通知を行わなければならないこととされています（法令 23④）。

< みなし配当のイメージ >



キーワード

分割資本金額等・・・・・・・・・・次の算式により計算した金額となります（法令 23①二）。

$$\text{分割型分割直前の分割法人の資本金等の額} \times \frac{\text{ロ}}{\text{イ}} \left[\begin{array}{l} \text{小数点以下3位未} \\ \text{満の端数切上げ} \end{array} \right]$$

イ 分割法人の分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額

ロ 分割法人の分割型分割直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額（イの金額を超える場合には、イの金額）

分割法人の資本等の額のうちその交付の基因となった当該分割法人の株式に対応する部分の金額・・・・・・・・・・次の算式により計算した金額となります（法法 24①二、法令 23①二）。

$$\text{分割資本金額等} \times \frac{\text{分割法人の株主が分割型分割の直前に有していた分割法人の分割型分割に係る株式の数}}{\text{分割法人の分割型分割に係る株式の総数}}$$

要確認事項

分割法人の株主に対して交付されたものが分割承継法人の株式等（又は分割承継親法人株式）のみである場合であっても、その分割型分割が非適格分割型分割であるときは、みなし配当が生ずることとなるため、その分割が適格・非適格どちらであるかを確認する必要があります。

参 考

【分割法人の株主の課税関係】

分割の形態				みなし配当
分割型分割	按分型	金銭等の交付なし	適 格	生じない (法法 24①二)
		金銭等の交付あり	非適格	生じる (法法 24①二)
	※ 非按分型			

※ 非按分型の分割型分割とは、分割法人の株主等に交付される分割承継法人の株式等（又は分割承継親法人株式）がその株主等有する分割法人の株式等の数の割合に応じて交付されない分割型分割をいいます。

(みなし配当②)

分割法人の株主が非適格分割型分割により金銭等の交付を受ける場合、当該株主が有する旧株（分割法人株式）について、譲渡損益とみなし配当が計上されているか。

ポイント

金銭等の交付のある非適格分割型分割が行われた場合には、分割法人の株主において、分割法人の株式に係る譲渡損益(法法61の2④)とみなし配当が生じます(法法24①二、法令23①二)。

$$\text{みなし配当の額} = \frac{\text{交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{分割資本金額等}} \times \frac{\text{分割直前の分割に係る所有株式数}}{\text{分割に係る株式の総数}}$$

$$\text{譲渡損益} = \frac{\text{分割対価資産の価額}}{\text{分割直前の分割純資産対応帳簿価額}} - \text{みなし配当の額}$$

※ 交付を受けた分割承継人株式及びその他の資産の価額の合計額

【分割法人】 分割直前（分割の日の属する事業年度の前の事業年度終了時も同様とする）のB/S

資産	900	負債	300
		資本金等の額	400
うち 分割資産	300 (含み益100)	利益積立金額	200

【分割承継法人】

分割後のB/S(受入後)

分割承継資産	400	資本金等の額	350
		分割交付金	50



簿価純資産の1/2が移転

(仕訳)
株式 350 / 資産 300
現金 50 / 譲渡益 100(利益積立金額)

分割直後のB/S

資産	600	負債	300
		資本金等の額	400
分割承継法人の株式	350	利益積立金額	300
現金	50		

【分割法人株主】

分割直前B/S

資産〇〇	(分割法人株式 200)	負債	××
		資本金等の額	□□
		利益積立金額	△△

(仕訳)

分割承継法人株式 350 / 分割法人株式 100
現金 50 / みなし配当 200
譲渡益 100

(法令23①二に基づいて算出された額を200とする。)

分割後のB/S

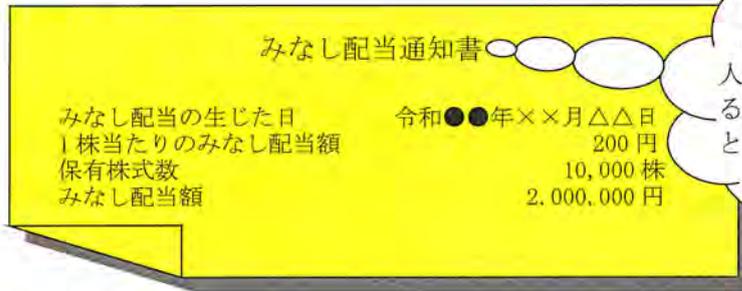
資産〇〇	(分割法人株式 100)	負債	××
分割承継法人の株式	350	資本金等の額	□□
現金	50	利益積立金額	△△

(仕訳)
資本金等の額 200 / 分割承継法人株式 350
利益積立金額 200 / 現金 50

分割後のB/S

資産	600	負債	300
		資本金等の額	200
		利益積立金額	100

着眼点



みなし配当が生じる場合、分割法人は、株主に対してみなし配当に係る通知を行わなければならないこととされています（法令 23④）。

要確認事項

分割法人の株主が送付を受けた通知書や計算書の「みなし配当額」の処理が適正に行われているかを確認する必要があります。

キーワード

分割資本金額等・・・次の算式により計算した金額をいいます（法令 23①二）。

$$\text{分割型分割直前の分割法人の資本金等の額} \times \frac{\text{ロ}}{\text{イ}}$$

〔小数点以下3位未満の端数切上げ〕

- イ 分割法人の分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額
- ロ 分割法人の分割型分割直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額（イの金額を超える場合には、イの金額）

分割純資産対応帳簿価額・・・次の算式により計算した金額をいいます（法法 61 の 2④、法令 119 の 8①）。

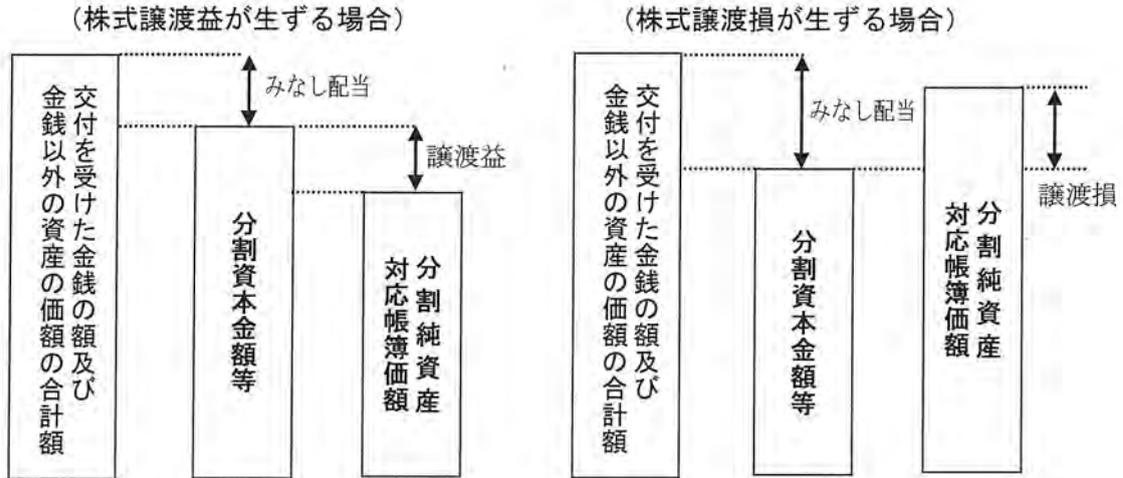
$$\text{分割型分割直前の旧株の帳簿価額（分割法人株式）} \times \frac{\text{ロ}}{\text{イ}}$$

〔小数点以下3位未満の端数切上げ〕

- イ 分割法人の分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額
- ロ 分割法人の分割型分割直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額（イの金額を超える場合には、イの金額）

参 考

【金銭等の交付を伴う非適格分割型分割が行われた場合の分割法人の株主の課税関係】



(分割法人株式の譲渡価額①)

非適格分割型分割であることのみをもって、分割法人の株主の旧株(分割法人株式)の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

分割法人の株主が、分割型分割により分割承継法人の株式（又は分割承継親法人株式）のみの交付を受けた場合には、その有する分割法人の株式のうち、その分割型分割により移転する資産及び負債に対応する部分の株式を**分割純資産対応帳簿価額**で譲渡したものとみなされます。したがって、分割法人の株式の譲渡に係る対価の額及び原価の額は、いずれも**分割純資産対応帳簿価額**とされるため、譲渡損益は生じないこととなります（法61の2④、法令119の8①）。

一方、分割法人の株主が、これらの株式以外の資産の交付を受けた場合には、時価で譲渡したものとされます（法61の2①）。

- ※ これらの株式以外の資産には、次のものは含まれません。
- ・ 分割法人の株主に対する分割法人の分割日までの期間に係る剰余金の配当として交付された金銭等
 - ・ 分割に反対する当該株主に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭等
 - ・ 分割法人の株主が受け取るべき分割承継法人の株式に1未満の端数が生ずる場合に、その端数に応じて交付される金銭

つまり、分割法人の株主の旧株（分割法人の株式）の譲渡が時価による譲渡とされるか否かは、当該分割型分割が適格・非適格であることとは関係なく、株主に分割承継法人の株式（又は分割承継親法人株式）以外の資産が交付されたか否かによります。

着眼点

【分割法人の株主の課税関係】

交付を受けた資産の内容	譲渡損益の計上
分割承継法人株式(又は分割承継親法人株式)の交付 ※	否(簿価譲渡)
上記以外	要(時価譲渡)

※ 分割承継法人の株式(又は分割承継親法人株式)のみが交付される分割型分割（非按分型のもの除きます。）に限られます（法61の2④）。

要確認事項

分割法人の株主が分割型分割により交付を受けた資産が、分割承継法人の株式（又は分割承継親法人株式）のみであるか、金銭等が含まれていないか確認する必要があります。

また、非適格分割型分割の場合には、みなし配当が生ずることに注意が必要です。

キーワード

分割純資産対応帳簿価額・・・次の計算式で計算された額となります（法法 61 の 2④、法令 119 の 8①）。

$$\text{分割型分割直前の旧株の帳簿価額} \times \frac{\text{ロ}}{\text{イ}} \left[\text{小数点以下 3 位未満の端数切上げ} \right]$$

イ 分割法人の分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額

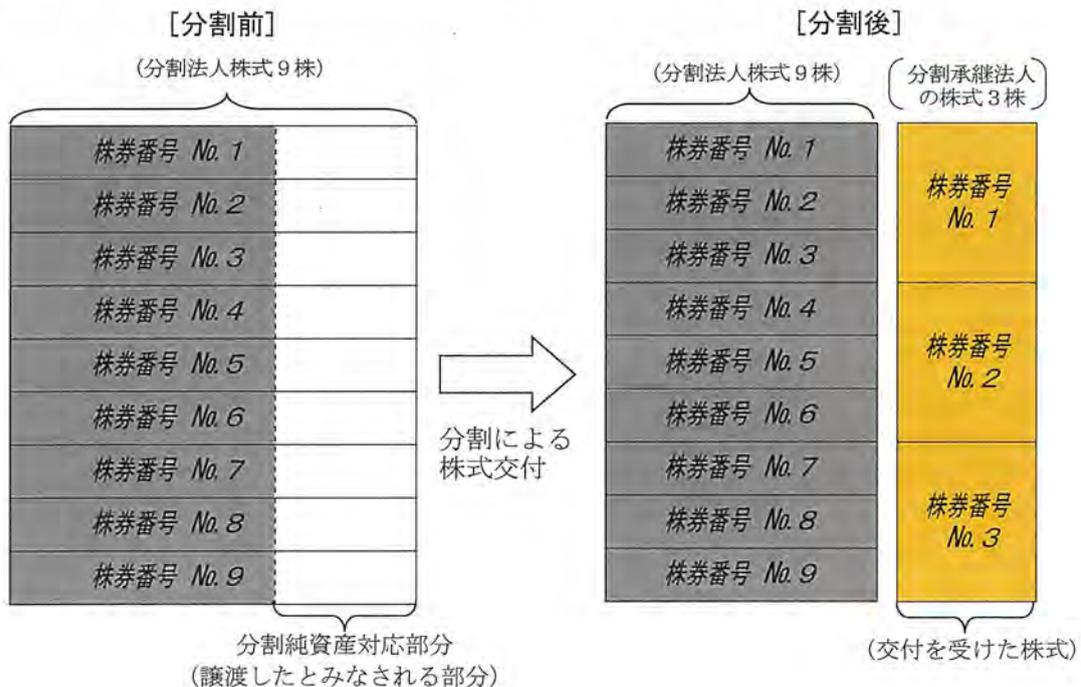
ロ 分割法人の分割型分割直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額（イの金額を超える場合には、イの金額）

参考

非適格分割型分割を行った場合には、分割法人の株主においてみなし配当課税が生じます。

なお、分割承継法人の株式（又は分割承継親法人株式）のみの交付が行われた場合であっても、分割法人の株主に交付される分割承継法人の株式等の数が、その株主が有する分割法人の株式の数に応じたものでない分割型分割である場合（非按分型）には、時価による譲渡が行われたものとして株式の譲渡損益を認識することとなります（法法 61 の 2④）。

【分割型分割に係る分割法人の株主における株式の帳簿価額のイメージ図】



(分割法人株式の譲渡価額②)

分割型分割に伴い分割法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、分割法人の株主の旧株(分割法人株式)の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

分割法人の株主が、分割型分割により分割承継法人の株式(又は分割承継親法人株式)のみの交付を受けた場合には、分割法人の株式の譲渡に係る対価の額及び原価の額は、いずれも分割純資産対応帳簿価額とされるため、譲渡損益は生じないこととなります(法61の2④、法令119の8①)。

また、分割法人の法人株主が、分割承継法人の株式(又は分割承継親法人株式)以外に金銭の交付を受けた場合においても、その金銭の交付が、次の内容による交付であるときには、分割法人株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません(法61の2④)。

- 1 分割法人の分割日までの期間に係る剰余金の配当として交付されたものである場合
- 2 分割に際して交付すべき分割承継法人の株式に1株未満の端数が生じたために、その1株未満の株式の合計数に相当する数の株式の対価として交付された場合(法令139の3の2②)

※ 分割に反対する株主に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭等は、分割に伴って交付されたものとは考えないため、上記株式以外の金銭の交付には含まれません。

分割の形態				株式の譲渡損益	みなし配当
分割型分割	按分型	金銭等の交付なし	適格	簿価譲渡のため発生しない(法61の2④)	生じない(法24①二)
		金銭等の交付あり	非適格	時価譲渡のため発生する(法61の2④)	生じる(法24①二)
	※非按分型				

※ 非按分型の分割型分割とは、分割法人の株主等に交付される分割承継法人の株式等(又は分割承継親法人株式)がその株主等が有する分割法人の株式等の数の割合に応じて交付されない分割型分割をいいます。

分割法人の株主の旧株(分割法人の株式)の譲渡が時価による譲渡とされるか否かは、当該分割型分割が適格・非適格であることとは関係なく、株主に分割承継法人の株式(又は分割承継親法人株式)以外の資産が交付されたか否かによることに留意する必要があります。

着眼点

株主総会議事録
(中略)

議題 剰余金の配当の件

議長は、下記の要領で剰余金の配当をしたい旨を述べ、その理由を詳細に説明した…

記

- 1 配当財産の種類及び帳簿価額の総額
金銭 金××××××円
- 2 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
令和△△年△月△日△時現在の株主名簿に……持ち株 1 株に対して金□□円
- 3 剰余金の配当がその効力を生ずる日を令和○○年○月○日とする。

(中略)

令和●●年●月●日

分割法人の株主に交付された金銭が分割日までの期間に係る剰余金の配当であるにもかかわらず、金銭の交付があることのみをもって、旧株（分割法人株式）の譲渡を時価譲渡としていないか。

要確認事項

分割契約書等の社内での意思決定に関する資料より、分割型分割に伴い分割法人の株主に交付された金銭等の交付理由を確認する必要があります。

キーワード

分割純資産対応帳簿価額・・次の計算式で計算された額となります（法 61 の 2④、法令 119 の 8①）。

$$\text{分割型分割直前の旧株の帳簿価額} \times \frac{\text{ロ}}{\text{イ}} \left[\begin{array}{l} \text{小数点以下 3 位未満の} \\ \text{端数切上げ} \end{array} \right]$$

イ 分割法人の分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額

ロ 分割法人の分割型分割直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額（イの金額を超える場合には、イの金額）

(分割承継法人株式の取得価額)

分割法人の株主等が、分割型分割により分割承継法人の株式のみの交付を受けた場合、その株式の取得価額の計算が適正に行われているか。

ポイント

分割法人の株主が、分割承継法人の株式（又は分割承継親法人株式）以外の資産が交付されない分割型分割により交付を受けた当該株式の取得価額は、分割法人の株主が有するその分割型分割直前の分割法人の株式の帳簿価額に次の割合を乗じて計算した金額（みなし配当の金額又はその株式の交付を受けるために要した費用がある場合にはこれらの金額を加算した金額）とされています（法令 119①六、119 の 8①、23①二）。

$$\text{割合 (簿価純資産の移転割合)} = \frac{\text{分割法人の分割直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額}}{\text{分割法人の分割の日の属する事業年度の前事業年度終了時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額}}$$

(小数点以下 3 位未満の端数切上げ)

着眼点

【分割法人】 分割直前（分割の日の属する事業年度の前事業年度終了時も同様とする）の B/S

資産 900	負債 300
	資本金等の額 400
うち 分割資産 300 (含み益 100)	利益積立金額 200

【分割承継法人】

分割承継資産 400	資本金等の額 400
------------	------------

分割後の B/S (受入後)

簿価純資産の 1/2 が移転

(仕訳)

株式 400 / 資産 300
譲渡益 100 (利益積立金額)

【分割法人株主】

資産〇〇 (分割法人株式 200)	負債 ××
	資本金等の額 □□
	利益積立金額 △△

分割直前 B/S

分割直後の B/S

資産 600	負債 300
	資本金等の額 400
分割承継法人の株式 400	利益積立金額 300

$$200 \times \frac{300}{900-300} = 100$$

(簿価) (簿価純資産の移転割合)

(仕訳)

資本金等の額 200 / 分割承継法人株式 400
利益積立金額 200

分割後の B/S

(仕訳)

分割承継法人株式 300 / 分割法人株式 100
みなし配当 200

(みなし配当算出額 200 (法令 23①二) とする。)

取得価額の特例

資産 600	負債 300
	資本金等の額 200
	利益積立金額 100

分割後の B/S

資産〇〇 (分割法人株式 100)	負債 ××
分割承継法人の株式 300	資本金等の額 □□
	利益積立金額 △△

要確認事項

分割法人の株主に送付されることとされている通知書や計算書のみなし配当額の処理が適正に行われているか確認する必要があります。

(注) 分割法人の株主等が交付を受けた分割承継法人株式の取得価額は、適格分割であるか非適格分割であるかに関係なく、株式以外の資産の交付を受けたか否かにより、その計算が異なることに留意する必要があります。

参 考

【分割法人の株主の課税関係】

分割の形態			分割承継法人株式の取得価額
分割型分割	按分型	金銭等の交付なし	※2 分割純資産対応帳簿価額 (法令119①六)
		金銭等の交付あり	分割純資産対応帳簿価額 + みなし配当の額 (法令119①六)
	※1 非按分型	※3 分割新株の時価 (法令119①二十七)	

※1 非按分型の分割型分割とは、分割法人の株主等に交付される分割承継法人の株式（又は分割承継親法人株式）がその株主等が有する分割法人の株式等の数の割合に応じて交付されない分割型分割をいいます。

※2 分割純資産対応帳簿価額とは、分割法人の株式の分割型分割の直前の帳簿価額に分割移転割合を乗じて計算した金額をいいます。

※3 分割新株とは、分割型分割により交付を受ける分割承継法人の株式をいいます。

(分割承継法人株式の取得価額)

適格分社型分割により交付を受ける分割承継法人の株式の取得価額に移転資産及び移転負債に係る税務上の否認金の額に相当する金額を含めているか。

ポイント

適格分社型分割により交付を受けた分割承継法人の株式の取得価額は、適格分社型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を減算した金額（当該株式の交付を受けるために要した費用がある場合には、その費用を加算した金額）となります（法令119①七）。

なお、移転資産及び移転負債の帳簿価額には、移転資産等に係る減価償却超過額や任意引当金などの税務上の否認金の額に相当する金額を含んだ金額となります。

着眼点

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

		事業年度	法人名	分割法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
御注意	区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		①	減 ②	増 ③	④
2	1	円	円	円	円
発行済株式又は出資のうち Ⅱ 否認金 Ⅲ 利益積立金額 Ⅳ 資本金等	利益準備金				
	積立金				
	減価償却超過額	30		△ 30	
	退職給付引当金	100		△ 100	
	6				
	分割承継法人株式			130	130
	7				
		(計 130)			(計 130)

別表五 (-) 平三十一・四・一以後終了事業年度

合計額が一致しているか

税務上の否認金の額が分割承継法人の株式の取得価額に振り替えられているか。

要確認事項

税務上の否認金の額がある場合、分割承継法人の株式の取得価額に、当該否認金の額に相当する金額が含まれているかを確認する必要があります。

(一括償却資産)

適格分社型分割により一括償却資産を分割承継法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格分社型分割を行った場合には、分割法人は分割の直前の一括償却資産のうち、「適格分社型分割により移転する事業の用に供するために取得した減価償却資産に係るもの（それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限り。）」及び「期中損金経理の対象としたもの」を分割承継法人に引き継ぐこととされています(法令 133 の 2 ⑦二、法規 27 の 17)。

「適格分社型分割により移転する事業の用に供するために取得した減価償却資産に係るもの」の引継ぎを行う場合には、分割法人は適格分社型分割の日以後 2 月以内に「適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています(法令 133 の 2⑧、法規 27 の 19)。

なお、「期中損金経理の対象としたもの」は、「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」が提出されている場合に、引き継ぐこととなります(法令 133 の 2②③、法規 27 の 18)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書			事業年度	法人名	分割法人
組織再編成の態様	合併・分割・分社型 現物分配	組織再編成 の日	組織再編成 の区分	適格 その他	出第2条 号 該当
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	・分割法人：(株)〇〇 ・分割承継法人：(株)□□				
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の		
	一括償却資産				

適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書		所管税務署 届出番号
納税地	〇〇市〇〇区〇〇	
納税地 (フリガナ)	〇〇市〇〇区〇〇	
法人名等	分割法人	
法人番号	〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇	
代表者氏名	〇〇〇〇〇〇	
代表者住所	〇〇市〇〇区〇〇	
事業種目	〇〇	
税務署長殿		
法人名等	(フリガナ)	
住所	〒 (〒) 〇〇〇〇〇〇	
代表者氏名	〇〇〇〇〇〇	
代表者住所	〒 〇〇市〇〇区〇〇	
事業種目	〇〇	
適格分割等による一括償却資産の引継ぎについて、下記のとおり届け出ます。		
適格分割等に係る分割承継法人等	法人名等	納税地
組織再編成の日	年 月 日	年 月 日
分割承継法人等に	一括償却資産を事業の用に供した事業年度	
	年 月 日	年 月 日

引継ぎに関する届出書が提出されているか。

移転する事業に係る一括償却資産が適正に引き継がれているか。

参 考

「適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります(法規 27 の 19)。

- 1 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格分社型分割の日
- 4 分割承継法人に引き継ぐ一括償却資産の帳簿価額及びその一括償却資産に係る一括償却対象額
- 5 一括償却資産が生じた事業年度開始の日及び終了の日
- 6 その他参考となるべき事項

参 考

「適格分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 28 の 4）。

- 1 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格分社型分割の日
- 4 分割承継法人に引き継ぐ繰延消費税額等
- 5 繰延消費税額等の生じた事業年度開始の日及び終了の日
- 6 その他参考となるべき事項

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格分社型分割であるにもかかわらず、分割法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を分割承継法人に引き継いでいないか。

ポイント

分割法人が適格分社型分割の直前において有する圧縮記帳に係る特別勘定の金額のうち、その適格分社型分割に係る分割承継法人において圧縮対象資産の取得等に充てようとする部分の金額は、分割承継法人に引き継ぐこととされています(法法 43⑧二、48⑧二、措法 64 の 2④二、65 の 8④二、)。

この引継ぎを行う場合には、分割法人は、適格分社型分割の日以後 2 月以内に特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています(法法 43⑨、48⑨、措法 64 の 2⑤、65 の 8⑤、)。

なお、適格分割等による期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されている場合には、その期中特別勘定の金額は、引き継ぐこととなります。

一方、非適格分社型分割の場合は、分割承継法人に引き継ぐことはできませんので、分割法人自らが圧縮対象資産を取得する見込みがない場合には、取り崩す必要があります。

着眼点

<分割法人の分割の日の属する事業年度>

①	取用換地等に伴い取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	分割法人	別表十三(四)
	譲渡	公共事業者の名称	1	代替資産	取得した代替資産の種類	
費 の 額 の 計	交 付 金 受 付 金 等 調 査 費		期 繰 越 の 計	(29)～(32)		額
	差引譲渡経費の額 (12) - (13)	14		同上のうち前期末までに 益金の額に算入された金額	34	
	補償金等又は保留地の 対価に係る譲渡経費の額 (14) × $\frac{(9) + (10)}{(9) + (10) + (11)}$	15		当期中に益金の額に 算入すべき金額	35	
	交換地等に係る圧縮額			期中特別勘定残額	36	
					37	

非適格分社型分割により、取得見込資産に係る事業が移転し、分割法人において取得に充てる見込みのない特別勘定の金額が含まれていないか。

要確認事項

非適格分社型分割の場合で、分割法人が圧縮対象資産を取得する予定がないときは、特別勘定が取り崩されているかどうかを確認する必要があります。

適格分社型分割である場合で、分割承継法人に特別勘定が引き継がれているときは、所定の届出書の提出の有無を確認する必要があります。

(資本金等の額)

適格分社型分割に係る分割法人の分割前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、分割承継法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格分社型分割により分割承継法人が分割法人から移転を受けた資産又は負債につき、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度以前の各事業年度分の調査等により税務上の否認金の額があることが判明した場合、当該分割承継法人において、当該否認金の額に相当する資本金等の額を変動させる必要があります(法令8①七)。

着眼点

【例】×2年4月1日分割 分割法人A 分割承継法人B

×1年3月期に係る税務調査があり、×3年12月に次のとおり更正があった。

分割法人	減価償却超過額	100
------	---------	-----

分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度以前の各事業年度の否認金の額のうち、移転資産等に係るものが引き継がれているか。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度		×2・4・1		×3・3・31		法人名	分割承継法人B	別表五(一)
I 利益積立金額の計算に関する明細書								
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		減	増	差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③	④	
		減	増					
①	①	②	③					
利益準備金	1	円	円	円	円	円	円	
積立金	2							
減価償却超過額	3			100				
資本金等の額	4			△100				
II 資本金等の額の計算に関する明細書								
区分	期首現在資本金等の額	当期の増減		減	増	差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③	④	
		減	増					
①	①	②	③					
資本金又は出資金	32	円	円	円	円	円	円	
資本準備金	33							
利益積立金額	34			100				
	35							
差引合計額	36							

この表は、通常

要確認事項

適格分社型分割後に調査が行われた場合、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度以前の各事業年度分の更正内容を確認し、分割承継法人に移転した資産又は負債に係るものが適正に引き継がれているかの確認が必要となります。

(利益積立金額)

適格分社型分割に係る分割法人の利益積立金額を分割承継法人に引き継いでいないか。

ポイント

適格分社型分割が行われた場合、分割法人から利益積立金額の引継ぎを受けることはありません。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	分割承継法人
組織再編成の態様	1 合併・分割(分社型)・現物出資(分社型)	組織再編成の日	適格(法第2条)	該当
組織再編成に係る関連法人				
分社型分割	3			適格分割
株式保有関係	4 令第4条の3第 項第 号該当	直接保有の株式の保有割合	(組織再編成前) %	(組織再編成後) %
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業者の数	6 被合併法人の合併直前の従業者の数 分割直前の分割事業に係る従業者の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の数 完全子法人の株式分配直前の従業者の数	人	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業者の数	人
事業規模	7 売上金額・資本金の額又は出資金の額 従業者の数・その他()	左の指標による規模の比較		

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	法人名	分割承継法人
------	-----	--------

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
利益準備金	1 25,000,000 円		※10,000,000 円	35,000,000 円
積立金	2 10,000,000		※5,000,000	15,000,000
減価償却超過額	3 4,000,000		※7,000,000	11,000,000
有価証券評価損	4		※3,000,000	3,000,000
資本金等の額	5		△25,000,000	△25,000,000
差引合計	31			

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
資本金又は出資金	32 500,000,000 円		※10,000,000 円	510,000,000 円
資本準備金	33 10,000,000			
利益積立金額	34		25,000,000	25,000,000
差引合計	35			

御注意
発行済株式又は出資
金
の
増
減
は
正
常
の
増
減
に
限
ら
ず
、
この表は、通常の増減

資本金等の額への振替処理が適正に行われているか。

要確認事項

分社型分割に係る分割承継法人においては、分社型分割により分割法人から利益積立金額の引継ぎを受けることはありません。

適格分社型分割により移転を受けた資産及び負債の簿価純資産価額が、分割承継法人において資本金等の額の増加額として適正に処理されているかを確認する必要があります。

参 考

分社型分割により増加する資本金等の額が誤って利益積立金額の増加額として処理されている場合、資本金等の額が過少となっている可能性があります。その場合、寄附金の損金算入限度額の計算等に影響を及ぼすこととなりますので、注意が必要です。

(棚卸資産)

適格分社型分割により分割承継法人が移転を受けた棚卸資産の取得価額は、分割法人の適格分社型分割の直前の帳簿価額によっているか。

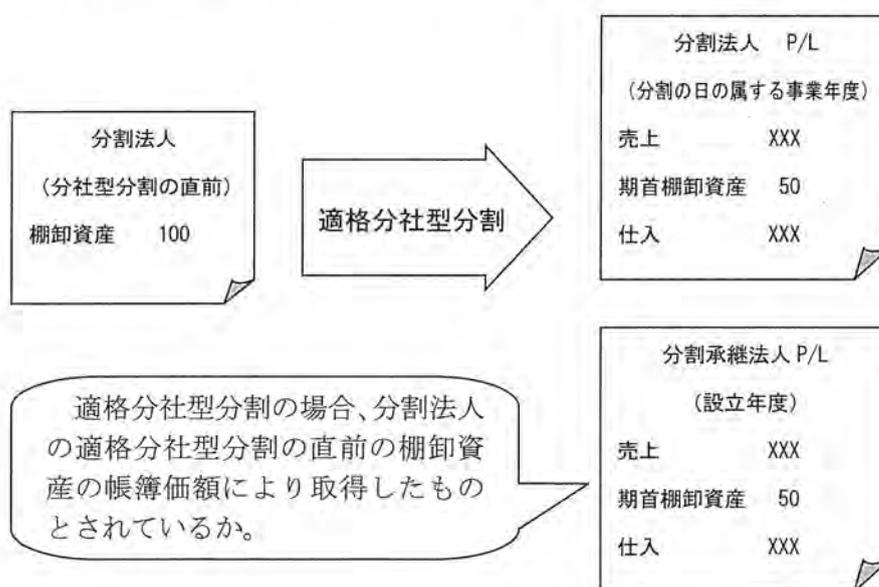
ポイント

適格分社型分割が行われた場合には、分割法人の移転資産及び移転負債は、適格分社型分割の直前の帳簿価額により分割承継法人に譲渡したものとされることから、適格分社型分割により分割承継法人が移転を受けた棚卸資産は、分割法人の適格分社型分割の直前の帳簿価額により取得したものとされます（法法 62 の 3①、法令 123 の 4）。

また、分割承継法人が適格分社型分割により移転を受けた棚卸資産のその適格分社型分割後の期末評価額は、分割法人の適格分社型分割直前の時における棚卸資産の評価額の計算の基礎となった取得価額に、分割承継法人が当該棚卸資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額を棚卸資産の評価額の計算の基礎となる取得価額として算出することとなります（法令 32④）。

着眼点

〈 適格分社型分割により分割承継法人を設立した場合の例 〉



要確認事項

適格分社型分割により移転を受ける棚卸資産の分割承継法人における取得価額が、適格分社型分割の直前の分割法人の帳簿価額によっているかは、分割承継法人の決算書のみでは確認できないので、移転資産の明細書等により確認する必要があります。

(減価償却資産)

適格分社型分割により分割承継法人が移転を受けた減価償却資産について、分割法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか。

ポイント

適格分社型分割が行われた場合には、分割法人の移転資産及び移転負債は、適格分社型分割の直前の帳簿価額により分割承継法人に譲渡したものとされることから、適格分社型分割により分割承継法人が移転を受けた減価償却資産は、分割法人の適格分社型分割の直前の税務上の帳簿価額により取得したものとされます(法62の3①)。

この税務上の帳簿価額には、分割法人の**分割等事業年度前**に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります(法令123の4)。

なお、適格分社型分割により分割法人から移転を受けた減価償却資産の取得価額は、次の金額の合計額となります(法令54①五ロ)。

- 1 分割法人が適格分社型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に、当該事業年度においてその減価償却資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額
- 2 分割承継法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

また、分割承継法人の**分割等事業年度**以後の損金経理額には、分割法人の**分割等事業年度**の期中損金経理額として帳簿に記載した金額及び**分割等事業年度前**の損金経理額のうち、損金の額に算入されなかった金額(償却限度超過額)が含まれます(法31④)。

着眼点

<分割承継法人の分割等事業年度分〔別表十六(一)〕>

資 産 区 分 取 得 価 額 帳 簿 価 額	種 類	1	建 物
	構 造	2	
	細 目	3	
	取 得 年 月 日	4	.
	事業の用に供した年月	5	
	耐 用 年 数	6	年
	取得価額又は製作価額	7	外 円
	圧縮記帳による積立金計上額	8	
	差引取得価額(7)-(8)	9	
	償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額	10	80,000
	期 積 差		△ 80,000
	損金に計上した金額	14	外 10,000
	前期から繰り越した償却超過額		
	合 計	16	90,000
		(13)+(14)+(15)	

分割法人 B/S	
建物	80,000
:	
分割法人	
	別表5(1)
償却限度超過額	10,000
:	

分割法人から移転を受けた資産は、帳簿価額で引き継いでいるか。

適格分社型分割により移転を受けた減価償却資産に係る分割法人の適格分社型分割直前の償却限度超過額を引き継いでいるか。

要確認事項

適格分社型分割により引継ぎを受ける減価償却資産の**分割等事業年度前**の償却限度超過額が、引継ぎもれとなっていないか確認する必要があります（法法 31④）。

キーワード

分割等事業年度・・・適格分社型分割の日の属する事業年度をいいます（法法 31②）。

参 考

適格分社型分割により引継ぎを受けた減価償却資産に係る取扱いには、次のようなものがあります。

- 1 分割法人から移転を受けた減価償却資産について、分割承継法人が適格分社型分割時に帳簿に記載した金額が、分割法人の適格分社型分割直前の帳簿に記載されていた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額も、分割承継法人の**分割等事業年度前**の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法 31⑤、法令 61 の 4 一）。
- 2 分割法人から移転を受けた減価償却資産は、分割法人がその減価償却資産の取得をした日において、分割承継法人が取得したものとみなして、償却の方法を適用します（法令 48 の 3）。
- 3 分割法人から移転を受けた減価償却資産の耐用年数は、中古資産の耐用年数によることができます（耐令 3①②）。

(繰延資産①)

適格分社型分割により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適正に引き継がれているか。

ポイント

適格分社型分割を行った場合において、次の繰延資産は、分割法人の適格分社型分割の直前の帳簿価額により分割承継法人に引き継ぐものとされています（法法 32④二、⑤）。

- イ 移転する資産、負債又は契約と密接な関連を有する繰延資産
- ロ 移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産のうち分割法人が期中損金経理額の損金算入の対象としたもの
- ハ 移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産のうち所定の届出を行ったもの

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	分割承継法人	付表
組織再編成の様式	1 合併(分割) (分社型) 組織再編成の日 (. . .)	適格区分	適格分割等により移転する資産等と関連を有する繰延資産の引継ぎに関する届出書		届出番号
組織再編成に係る関係					
名称及び所在地	3	・分割法人：(株)〇〇 ・分割承継法人：(株)□□		代表者氏名 代表者住所 事業種別	法人番号 設立年月日 代表者氏名 代表者住所 事業種別
移転した(又は)	資産・負債の種類	帳簿価額等	法人番号 設立年月日 代表者氏名 代表者住所 事業種別		
繰延資産			法人番号 設立年月日 代表者氏名 代表者住所 事業種別		

移転を受ける資産、負債又は契約と密接な関連を有する繰延資産が引き継がれているか。

適格分社型分割により、移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産を移転させている場合には、分割法人において、届出書が提出されているか。
 ※ 期中損金経理を行っている場合には、期中損金経理に係る届出書が提出されているか。

要検討事項

適格分社型分割により移転を受ける繰延資産のうち、分割により移転を受ける資産、負債又は契約と関連を有するもの（密接な関連を有するもの及び期中損金経理額の損金算入の対象となったものを除く。）について、分割法人が「適格分割等により移転する資産等と関連を有する繰延資産の引継ぎに関する届出書」を提出しているかを確認する必要があります。

(繰延資産②)

適格分社型分割により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適格分社型分割の直前の分割法人の帳簿価額により適正に分割承継法人に引き継がれているか。

ポイント

適格分社型分割が行われた場合には、分割法人の移転資産及び移転負債は、適格分社型分割の直前の帳簿価額により分割承継法人に譲渡したものとされることから、適格分社型分割により分割承継法人が移転を受けた資産、負債又は契約に係る繰延資産は、分割法人の適格分社型分割の直前の税務上の帳簿価額による取得をしたものとされています（法法 32④二）。

この税務上の帳簿価額には、分割法人の分割等事業年度前に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります（法令 123 の 4）。

着眼点

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

事業年度 又は連結 事業年度	・ ・	法人名	分割承継法人
----------------------	--------	-----	--------

I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書					
繰延資産の種類	1				
支出した年月	2				
支出した金額	3	円	円	円	円
償却期間の月数	4	月	月		月
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5				
当期分の償却限度額 (3) × $\frac{(5)}{(4)}$	6	円			
当期償却額	7				
償却不足額 (6) - (7)	8				
償却超過額 (7) - (6)	9				
償却前期からの繰越額	10				

分割等事業年度に分割法人から引き継いだ繰延資産である場合・・・

⑤欄は、適格分社型分割の日からその事業年度終了の日までの月数となっているか。

⑩欄は、分割法人の適格分社型分割の直前の時の償却超過額と一致しているか（法法 32 ⑥）。

要確認事項

分割承継法人が移転を受けた繰延資産について、分割法人の**分割等事業年度前**に償却超過額がある場合には、分割承継法人に当該償却超過額が適正に引き継がれているかを確認する必要があります。

キーワード

分割等事業年度・・・適格分社型分割の日の属する事業年度をいいます（法法 32②）。

参 考

適格分社型分割の場合、分割法人から移転を受けた繰延資産について、分割承継法人が適格分社型分割時に帳簿に記載した金額が、分割法人の適格分社型分割直前の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、分割承継法人の**分割等事業年度前**の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法 32⑦、法令 66 の 2 一）。

(欠損金額)

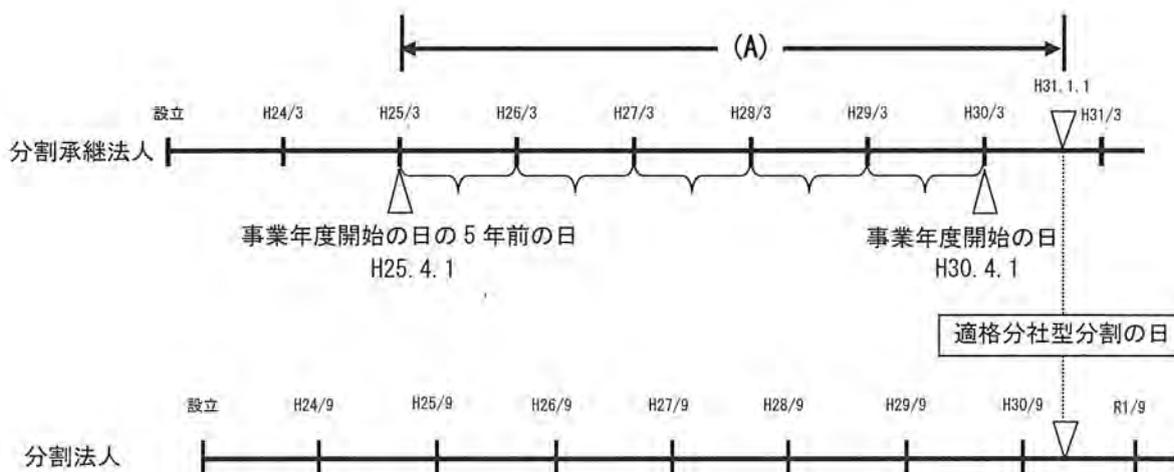
適格分社型分割の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、分割承継法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか。

ポイント

適格分社型分割が行われた場合であっても、分割法人の未処理欠損金額を引き継ぐことはできず、また、一定の場合には、分割承継法人の欠損金額の繰越しが制限されます。具体的には、下図のとおり分割承継法人の適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、分割承継法人の設立の日又は分割法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して(Aの期間)支配関係がある場合を除き、その適格分社型分割が共同で事業を行うためのもの(みなし共同事業要件)に該当しないとき(Aの期間中に支配関係が生じている場合で、かつ、みなし共同事業要件を具備していないとき)は、次の欠損金額はないものとされます(法法57④)。

- 1 分割承継法人の支配関係事業年度前の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額(分割承継法人において前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び法人税法第80条の欠損金の繰戻しによる還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。)
- 2 分割承継法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額として政令(法令112⑩)で定める金額

※ 非適格分社型分割の場合には、欠損金額の繰越制限はありません。



III 分割編 《6 分社型分割に係る移転資産等の処理：分割承継法人編》

着眼点

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人	別表七(一)付表一
適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額					
欠損金の	控除未済欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額	支配関係が適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じていないか。			金額
支配関係がある法人との間で適格組織再編成等が行われた場合の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の計算の明細					
適格組織再編成等の別	合併(適格・非適格)・株式附属の繰上・適格分割・適格現物出資・適格現物分配		適格組織再編成等の日		計算の明細
対象法人の別	合併併結法人等(名称)		1	当該法人	支配関係発生日
対象法人の事業年度区分	欠損金の 控除未済欠損金額 又は当該法人の 控除未済欠損金額 又は当該法人の 最終の事業年度の別表七(一)「5」 又は当該法人の前期の別表七(一)「5」	共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれにも該当しない場合 合併併結法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 又は当該法人の最終の事業年度の別表七(一)「5」 又は当該法人の前期の別表七(一)「5」	支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額以外の部分から成る欠損金額 (8) - (12)		引継ぎを受ける未処理欠損金額又は調整後の当該法人の控除未済欠損金額 又は当該法人の最終の事業年度の別表七(一)「5」 又は当該法人の前期の別表七(一)「5」
	4	5	6		7

みなし共同事業要件を満たしていないのに記載していないか。

「ポイント」の1及び2の金額を調整しているか。

キーワード

欠損金額 分割承継法人において生じた欠損金額（分割承継法人の前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付額の計算の基礎となったものを除きます。）をいいます（法法57①）。

支配関係 一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の五、法令4の2①）。

支配関係事業年度 分割法人と分割承継法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます（法法57④一）。

前10年内事業年度 分割承継法人の適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度をいいます（法法57④一）。

特定資産譲渡等損失額 次の金額の合計額をいいます（法法62の7②）。

- (1) 特定引継資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額
- (2) 特定保有資産の譲渡等による損失の額の合計額から特

定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

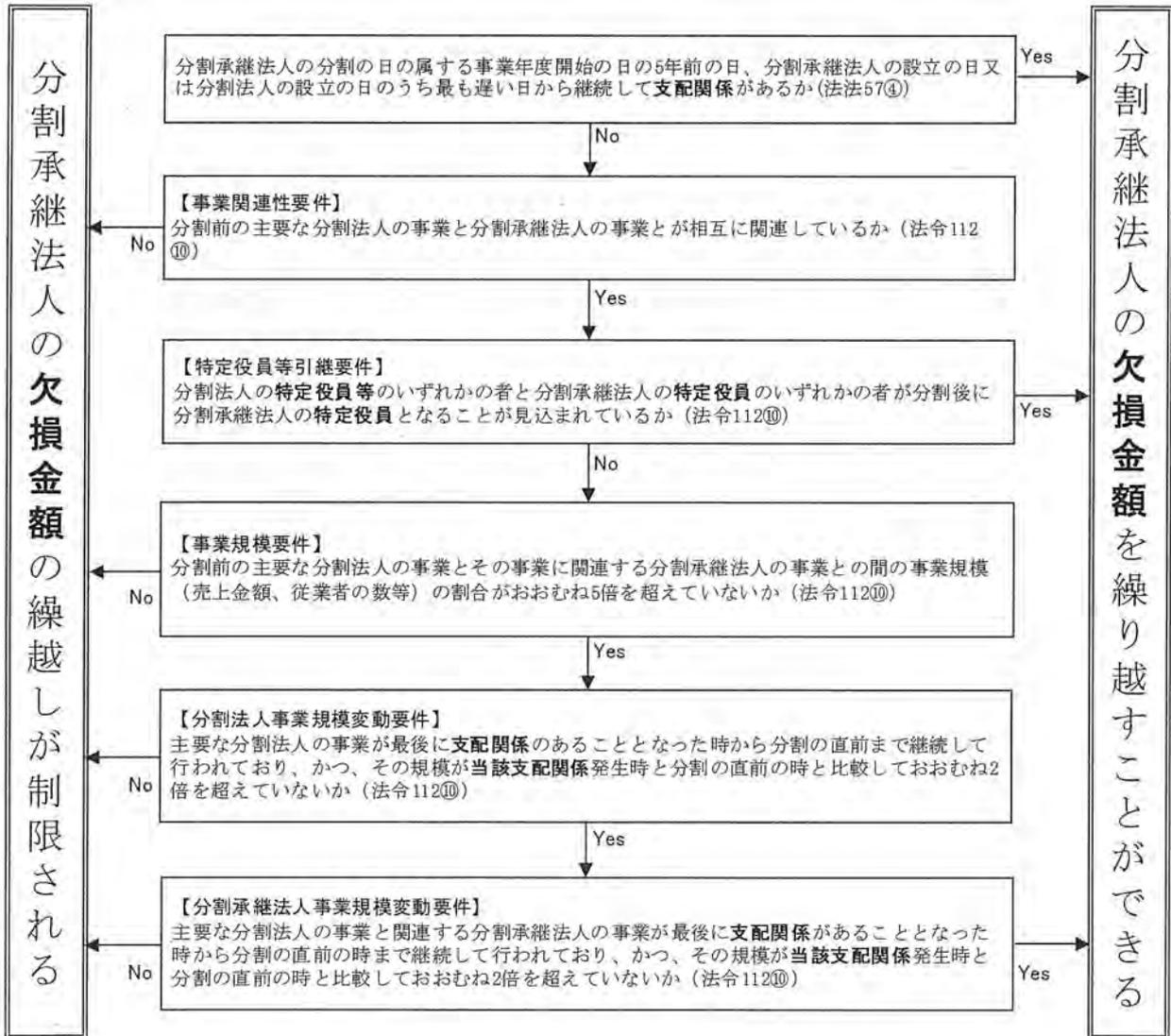
特定役員等・・・役員又は社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令112③五、⑩）。

特定役員・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令112③五、⑩）。

要確認事項

その適格分社型分割が共同で事業を行うためのもの（みなし共同事業要件）に該当するかどうかは、次の「みなし共同事業要件判定フロー」にしたがって判定し、分割承継法人の**欠損金額**を繰り越せるかどうかを検討する必要があります。

みなし共同事業要件判定フロー



(資産(負債)調整勘定①)

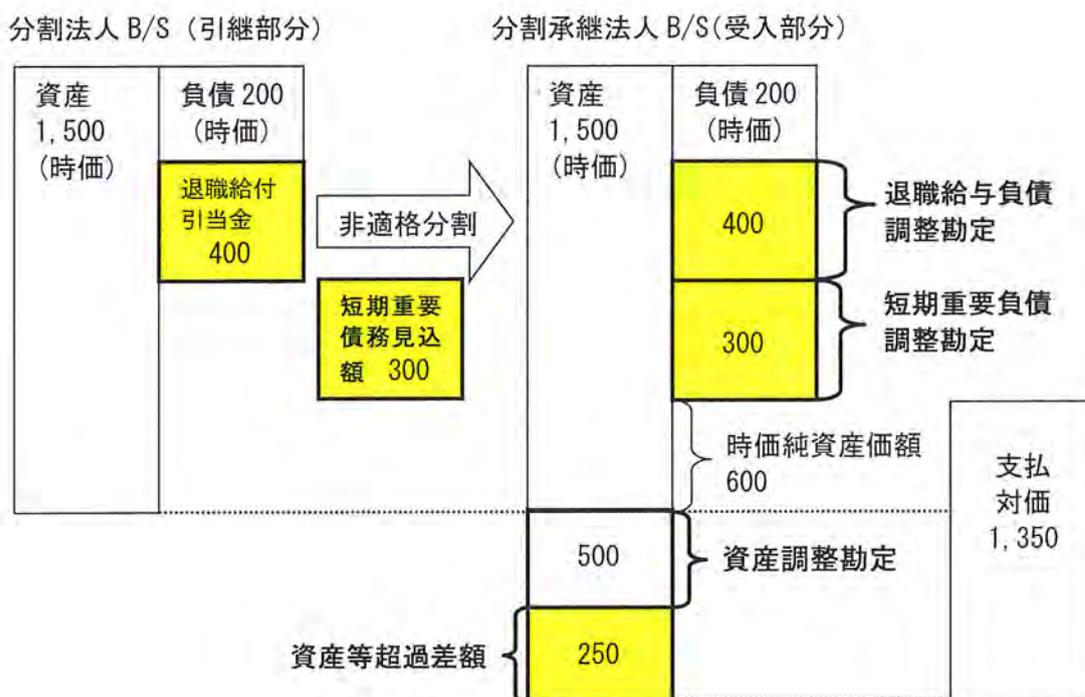
非適格分割において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定を認識しているか。

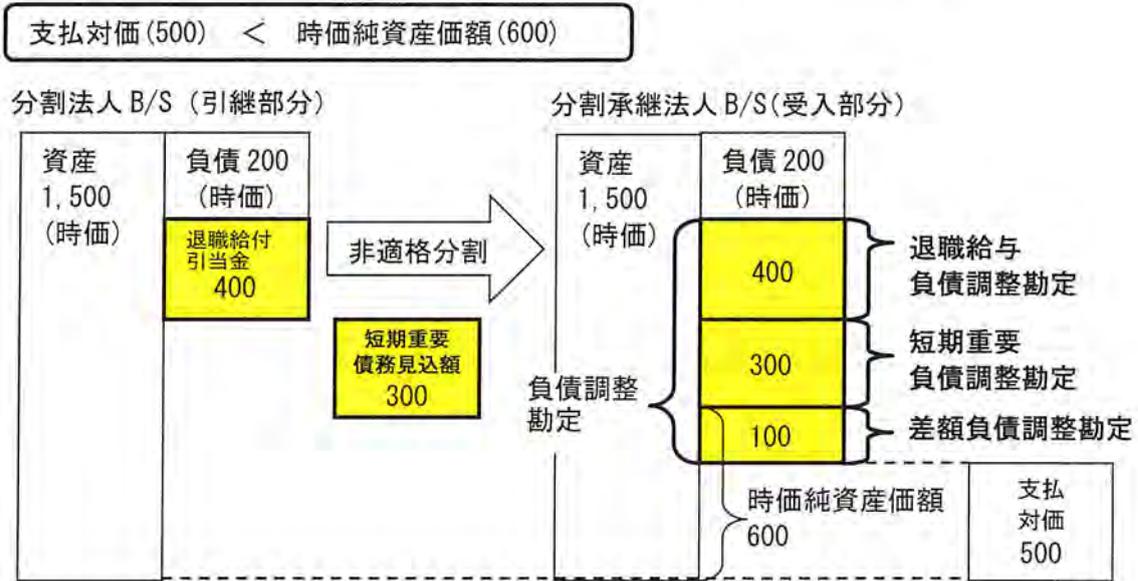
ポイント

非適格分割により、分割法人から資産又は負債の移転を受けた場合に、分割承継法人がその非適格分割により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額(時価)の合計額(支払対価)と、その非適格分割により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額との間に差額が生じている場合には、その差額は、**資産(負債)調整勘定**として処理することとなります(法法62の8)。

着眼点

支払対価(1,350) > 時価純資産価額(600) の場合





キーワード

- 資産調整勘定**・・・非適格分割による分割承継法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で**資産等超過差額**に相当する金額以外のものをいいます(法法 62 の 8①、法令 123 の 10④)。
- 資産等超過差額**・・・非適格分割により交付された株式等のその分割時の価額が分割契約時等の価額と著しい差異を生じている場合のその差額及び実質的に分割法人の欠損金額に相当する金額から成ると認められる金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。
- 退職給与負債調整勘定**・・・非適格分割に伴い分割法人から引継ぎを受けた従業員につき退職給与債務の引受けを行った金額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 短期重要債務見込額**・・・非適格分割により分割法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格分割の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、分割承継法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。
- 短期重要負債調整勘定**・・・**短期重要債務見込額**に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥二)。
- 差額負債調整勘定**・・・非適格分割による支払対価が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分をいいます(法法 62 の 8③⑦)。

要確認事項

非適格分割により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額と支払対価との間に差額が生じている場合には、その差額の生じた理由を明らかにし、その受入価額及び調整勘定の取崩しに係る損金(益金)算入が適正に行われているかを確認する必要があります。

(資産(負債)調整勘定②)

非適格分割に係る分割承継法人に生じた資産(負債)調整勘定の金額の損金(益金)算入額は適正に計算されているか。

ポイント

資産(負債)調整勘定の金額に係る損金(益金)算入額は、次により計算することとなります。

資産調整勘定の金額

損金算入額
(法法 62 の 8④)

= 当初計上額 ×

当該事業年度の月数(分割の日の属する事業年度の場合は同日から当該事業年度終了の日までの期間の月数)
60

資産等超過差額

原則、損金不算入(法令 123 の 10④)

退職給与負債調整勘定の金額

次のいずれかの方法(法法 62 の 8⑥一)

益金算入額
(法令 123 の 10⑩)

= $\frac{\text{当初計上額}}{\text{退職給与引受従業者の数①}} \times$

①のうち、従業者でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたもの(減額対象従業者)の数

又は

益金算入額
(法令 123 の 10⑫)

= 減額対象従業者ごとの退職給付引当金額に相当する金額の合計額(退職給与引受従業者ごとの退職給付引当金額の計算に関する明細の保存が必要)

短期重要負債調整勘定の金額

益金算入額
(法法 62 の 8⑥二)

= $\frac{\text{短期重要債務見込額に係る損失が生じた場合は短期重要負債調整勘定の金額のうち当該損失の額に相当する金額}}{\text{又は}}$

非適格分割の日から3年が経過した場合はその時の短期重要負債調整勘定の残額

差額負債調整勘定の金額

益金算入額
(法法 62 の 8⑦)

= 当初計上額 ×

当該事業年度の月数(分割の日の属する事業年度の場合は同日から当該事業年度終了の日までの期間の月数)
60

III 分割編 《6 分社型分割に係る移転資産等の処理：分割承継法人編》

着眼点

非適格合併等に係る調整勘定の計算の明細書		事業年度 又は連結 事業年度	30.4.1 31.3.31	法人名	分割承継法人			
非適格合併等の日		31.1.1		被合併法人等の名称				
非適格合併等の別		非適格合併 非適格分割 ・非適格現物出資・事業の譲受け						
資産調整勘定の金額の明細	資産調整勘定の金額の当初計上額 (25)又は(33)	1	500	円	退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額	9	400	円
	期首資産調整勘定の金額	2	0		退職給与引受従業者の数	10	10	人
	当期損金算入額 ((1)× $\frac{\text{当期の月数}}{60}$)又は(2)	3	25		期首退職給与負債調整勘定の金額	11	0	円
	翌期首資産調整勘定の金額 (1)又は(2)-(3)	4	475		当期益金算入額 (($\frac{9}{10}$)×減額対象従業者数)又は個別計算による金額	12	40	
					適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした退職給与負債調整勘定の金額 (($\frac{9}{10}$)×引継ぎ者数)又は個別計算による金額	13	0	
					翌期首退職給与負債調整勘定の金額 (9)又は(11)-(12)-(13)	14	360	
					短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額	15	300	
					期首短期重要負債調整勘定の金額	16	0	
					当期益金算入額 (短期重要負債調整勘定の金額のうち当期に生じた損失に相当する金額)又は(16)	17	0	
					適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした短期重要負債調整勘定の金額	18	0	
勘定の金額の明細	当期益金算入額 ((5)× $\frac{\text{当期の月数}}{60}$)又は(6)	7			非適格合併等の日から3年が経過したことにより益金算入される金額 (16)-(17)-(18)	19	0	
	翌期首差額負債調整勘定の金額 (5)又は(6)-(7)	8			翌期首短期重要負債調整勘定の金額 (15)又は(16)-(17)-(18)-(19)	20	300	
資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額の当初計上額の計算								
非適格合併等対価額がある場合又は令第123条の10第15項各号に該当しない場合			非適格合併等対価額がない場合で令第123条の10第15項第1号に該当する場合					
非適格合併等対価額	21	1,350	円	移転を受けた資産の取得価額	27		円	
時価純資産価額	22	600		独立取引営業権以外の営業権で移転を受けた事業に係るものの資産評定による価額	28			
非適格合併等対価額が時価純資産価額を超えるときのその超える部分の金額 (21)-(22)	23	750		移転を受けた負債の額	29			
資産等超過差額	24	250		退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額 (9)	30			
資産調整勘定の金額の当初計上額 (23)-(24)	25	500		短期重要負債				
差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (22)-(21)	26	0		その他				
				資産調整勘定 ((27)+(28))<				
				差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (32)-(28) (((27)+(28))<((29)+(30)+(31)+(32))の場合は0)	34			

- ・当該事業年度の月数で計算を行っているか。
- ・分割の日の属する事業年度の場合、分割の日から事業年度末までの月数で計算を行っているか。

減額対象従業者 (例)
非適格分割により引継ぎを受けた従業者のうち1人が退職した場合とする。
 $400/10 \times 1 = 40$

別表十六(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

キーワード

- 資産調整勘定の金額**・・・非適格分割による分割承継法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で**資産等超過差額**に相当する金額以外のものをいいます(法法 62 の 8①、令 123 の 10④)。
- 資産等超過差額**・・・非適格分割により交付された株式等のその分割時の価額が分割契約時等の価額と著しい差異を生じている場合のその差額及び実質的に分割法人の欠損金額に相当する金額から成ると認められる金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。
- 退職給与負債調整勘定の金額**・・・非適格分割に伴い分割法人から引継ぎを受けた従業員につき退職給与債務の引受けを行った金額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 退職給与引受従業員**・・・非適格分割に係る分割承継法人が、分割法人から引継ぎを受けた従業員で退職給与債務の引受けの対象とされた者をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 減額対象従業員**・・・**退職給与引受従業員**のうち、分割承継法人の従業員でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたものをいいます(法令 123 の 10⑩)。
- 短期重要負債調整勘定の金額**・・・**短期重要債務見込額**に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥二)。
- 短期重要債務見込額**・・・非適格分割により分割法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格分割の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、分割承継法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。
- 差額負債調整勘定の金額**・・・非適格分割による支払対価が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分をいいます(法法 62 の 8③⑦)。

要確認事項

資産調整勘定の金額及び**差額負債調整勘定の金額**を、非適格分割が行われた事業年度以後の各事業年度において、損金算入又は益金算入しているか確認する必要があります。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格分社型分割であるにもかかわらず、分割法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けていないか。

ポイント

適格分社型分割に係る分割承継法人において、圧縮対象資産の取得等を行うことが見込まれる場合には、当該分割承継法人は、分割法人が有する圧縮特別勘定の金額のうち当該取得等に充てようとする部分の金額及び期中特別勘定の金額の引継ぎを受けることとされています(法法43⑧二、48⑧二、措法64の2④二、65の8④二)。

なお、この引継ぎを受ける場合には、分割法人によって、その適格分社型分割の日以後2月以内に特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書が納税地の所轄税務署長に提出されている必要があります(法法43⑨、48⑨、措法64の2⑤、65の8⑤)。

一方、非適格分社型分割の場合には、分割法人から圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けることはできません。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		非適格分社型分割	法人名	分割承継法人	付表
組織再編成の態様	1	合併(分社型)現物分配	組織再編成の日	適格区分	2
名称及び所在地	3	組織再編成に係る関連法人		適格(法第2条号該当)	その他
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類		帳簿価額	
		圧縮特別勘定			
名称及び所在地		分割法人：(株)〇〇		分割承継法人：(株)〇〇	
組織再編成の日		〇〇年〇月〇日		税務署長	
組織再編成の態様		非適格分社型分割		適格分社型分割	
組織再編成の日		〇〇年〇月〇日		〇〇年〇月〇日	
組織再編成の態様		非適格分社型分割		適格分社型分割	
組織再編成の日		〇〇年〇月〇日		〇〇年〇月〇日	
組織再編成の態様		非適格分社型分割		適格分社型分割	
組織再編成の日		〇〇年〇月〇日		〇〇年〇月〇日	

非適格分社型分割であるにもかかわらず圧縮特別勘定を引き継いでいないか。

非適格分社型分割であるにもかかわらず、分割法人によって、誤って届出書が提出されていないか。

(外国税額控除)

適格分社型分割が行われた場合、分割法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額の引継ぎが適正に行われているか。

ポイント

適格分社型分割が行われた場合において、分割承継法人が、その分割の日以後 3 月以内に所轄税務署長に届出書を提出することを条件として、分割法人から分割事業に係る**分割等前 3 年内事業年度**の控除余裕額又は控除限度超過額を引き継ぐことができることとされています（法法 69⑩⑪、法規 29 の 2）。

着眼点

【①のパターン】



【②のパターン】



〈分割法人の分割等前 3 年内事業年度に対応する分割承継法人の事業年度〉

分割法人の事業年度	対応する分割承継法人の事業年度
① 分割法人の分割等前 3 年内事業年度 (②及び③に該当するものを除く。)	分割法人の分割等前 3 年内事業年度開始の日の属する分割承継法人の各事業年度
② 分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日が、分割承継法人の適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日前である場合の分割法人の分割等前 3 年内事業年度	分割法人の分割等前 3 年内事業年度終了の日の属する分割承継法人の各事業年度
③ 分割法人の分割等前 3 年内事業年度のうち、分割承継法人の分割承継等事業年度開始の日以後に開始したもの	分割承継法人の分割承継等事業年度開始の日の前日の属する事業年度

キーワード

分割等前3年内事業年度・・・適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度をいいます（法法69⑩二）。

分割承継等事業年度・・・・・・分割承継法人の適格分社型分割の日の属する事業年度をいいます（法令146②三）。

要確認事項

届出書の内容どおりの引継ぎが行われており、かつ、その対象とした事業年度が適正であるかを確認する必要があります。

参 考

分割法人の控除限度額又は控除対象外国法人税の額のうち移転を受けた事業に係る部分の金額は、その分割法人のそれぞれの事業年度ごとに次の算式により計算した金額とされています（法令146⑥）。

〔分割法人の移転事業に係る控除限度額〕

$$\text{分割法人の控除限度額(注1)} \times \frac{\text{分割法人の移転事業に係る調整国外所得金額}}{\text{分割法人の調整国外所得金額}}$$

（注1）分割法人の分割等前3年内事業年度において法人税の額から控除した控除対象外国法人税の額に相当する部分の金額を除きます。

〔分割法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額〕

$$\text{分割法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額} \times \frac{(A) - ((A) \text{のうち既に控除された金額(注2)})}{\text{分割法人の控除対象外国法人税の額(A)}}$$

（注2）既に控除された金額とは、分割法人の分割等前3年内事業年度において法人税、道府県民税、市町村民税から控除した金額をいいます。

(減価償却資産)

分割法人が適格分社型分割により移転する減価償却資産に係る減価償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格分社型分割により減価償却資産を分割承継法人に移転する場合において、分割法人がその減価償却資産について償却額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、適格分社型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法31②）。

この場合、分割法人は、適格分社型分割の日以後2月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法31③、法規21の2）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

事業年度	法人名	分割法人	付表
組織再編成の態様 1	合併 分割 分社型 現物分配	組織再編成の日 ()	適格区分 2
組織再編成に係る		適格 (法第2条 号 該当)	その他
名称及び所在地 3	・分割法人：株〇〇 ・分割承継法人：株□□		届出番号 届出の住所
移転した（又は移転を受けた）資産又は負債の明細 10	資産・負債の種類	帳簿価額等	届出の住所 電話() - (フリガナ) 法人名等 分割法人 (フリガナ) 代表者氏名 代表者住所 事業種目
	建物B	200	代表者氏名 代表者住所 事業種目
	構築物	50	代表者氏名 代表者住所 事業種目
	機械装置	30	代表者氏名 代表者住所 事業種目

適格分社型分割による期中損金経理額等の損金算入について

法人税法 第 10 条 第 1 項 第 1 号 第 2 号 第 3 号 第 4 号 第 5 号 第 6 号 第 7 号 第 8 号 第 9 号 第 10 号 第 11 号 第 12 号 第 13 号 第 14 号 第 15 号 第 16 号 第 17 号 第 18 号 第 19 号 第 20 号 第 21 号 第 22 号 第 23 号 第 24 号 第 25 号 第 26 号 第 27 号 第 28 号 第 29 号 第 30 号 第 31 号 第 32 号 第 33 号 第 34 号 第 35 号 第 36 号 第 37 号 第 38 号 第 39 号 第 40 号 第 41 号 第 42 号 第 43 号 第 44 号 第 45 号 第 46 号 第 47 号 第 48 号 第 49 号 第 50 号 第 51 号 第 52 号 第 53 号 第 54 号 第 55 号 第 56 号 第 57 号 第 58 号 第 59 号 第 60 号 第 61 号 第 62 号 第 63 号 第 64 号 第 65 号 第 66 号 第 67 号 第 68 号 第 69 号 第 70 号 第 71 号 第 72 号 第 73 号 第 74 号 第 75 号 第 76 号 第 77 号 第 78 号 第 79 号 第 80 号 第 81 号 第 82 号 第 83 号 第 84 号 第 85 号 第 86 号 第 87 号 第 88 号 第 89 号 第 90 号 第 91 号 第 92 号 第 93 号 第 94 号 第 95 号 第 96 号 第 97 号 第 98 号 第 99 号 第 100 号

の届出により下記のとおり届け出ます。

届出の住所： 法人名等

届出の住所： 代表者氏名

届出の日： 年 月 日

届出の住所： 届出の住所

その他の事項となる事項

届出の住所： 届出の住所

適格分社型分割により減価償却資産を移転している場合は、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

Ⅲ 分割編 《7 分社型分割に伴う所得計算の特例：分割法人編》

<分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

① 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書

		事業年度又は連結事業年度	法人名	分割法人		
御注意	種別	1	建物A	建物B		
	構造	2				
	築造日	3				
	取得年月日	4				
	事業の用に供した年月	5				
	耐用年数	6	年	年	年	年
	取得価額又は製作価額	7	円	円	円	円
	圧縮記録による積立金計上額	8				
	差引取得価額	9				
	償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額	10	500	200		
	期末現在の積立金の額	11				
	積立金の期中取崩額	12				
	差引帳簿記載金額(第11-12)	13	外△	外△	外△	外△
	損金に計上した当期償却額	14				
	前期から繰り越した償却超過額	15	外	外	外	外
	計	16				
	平成19年3月31日現在の残存価額	17				
	差引取得価額×0.9%	18				

建物Bの記載ないことから、分割により移転していないか確認する必要があります。

<分割の日の属する事業年度分>

① 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書

		事業年度又は連結事業年度	法人名	分割法人		
御注意	種別	1	建物A			
	構造	2				
	築造日	3				
	取得年月日	4				
	事業の用に供した年月	5				
	耐用年数	6	年	年	年	年
	取得価額又は製作価額	7	円	円	円	円
	圧縮記録による積立金計上額	8				
	差引取得価額	9				
	償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額	10	450			
	期末現在の積立金の額	11				
	積立金の期中取崩額	12				
	差引帳簿記載金額(第11-12)	13	外△	外△	外△	外△
	損金に計上した当期償却額	14				
	前期から繰り越した償却超過額	15	外	外	外	外
	計	16				
	平成19年3月31日現在の残存価額	17				
	差引取得価額×0.9%	18				
	旧定額法の償却率	19				
	届出の場合	20				
	届出の場合	21				
	届出の場合	22				

参 考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 21 の 2）。

- 1 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格分社型分割の日
- 4 分割承継法人に移転をする減価償却資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 その他参考となるべき事項

<分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	分割法人		
I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書						
繰延資産の種類	1	権利金A	権利金B			
支出した年月	2					
支出した金額	3	円 300	円 100	円	円	円
償却期間の月数	4	月	月	月	月	月
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5					

別表十六(六) 平三十一・四・一以後終了

権利金Bの記載がないことから、分割により移転していないか確認する必要があります。

<分割の日の属する事業年度分>

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	分割法人		
I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書						
繰延資産の種類	1	権利金A				
支出した年月	2					
支出した金額	3	円 300		円	円	円
償却期間の月数	4	月	月	月	月	月
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5					

別表十六(六) 平三十一・四・一以後終了事業年度

参 考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 21 の 3）。

- 1 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格分社型分割の日
- 4 分割承継法人に引き継ぐ繰延資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 4 の繰延資産が関連を有する資産等の種類及び名称並びに関連があると認められる説明
- 6 その他参考となるべき事項

（一括償却資産）

分割法人が適格分社型分割により移転する一括償却資産に係る損金算入額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格分社型分割により分割承継法人に一括償却資産（適格分社型分割により移転する事業の用に供するために取得したものであり、かつ、それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限ります。）の引継ぎを行う場合において、分割法人がその一括償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、適格分社型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令 133 の 2②、法規 27 の 17）。

この場合、分割法人は、適格分社型分割の日以後 2 月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 133 の 2③、法規 27 の 18）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

事業年度	法人名	分割法人
組織再編成の態様 1	合併・分割（分社型） 現物分配（ ）	組織再編成の日（ ）
適格区分 2	適格（法第 2 条 号 該当）	その他
組織再編成に係る関連法人	適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書	
名称及び所在地 3	・分割法人：(株)〇〇 ・分割承継法人：(株)□□	
移転した（又は移転を受けた）資産又は負債の明細 10	資産・負債の種類	帳簿価額等
	一括償却資産	450

適格分社型分割により一括償却資産を引き継いでいる場合は、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

01.06 改正

<分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	分割法人		
事業の用に供した 事業年度又は連結事業年度	1	・ ・ ・	・ ・ ・	X 期	X 1 期	(当期分)
同上の事業年度又は連結事業年度に おいて事業の用に供した一括償却資産の 取得価額の合計額	2	円	円	円	円	円
当期の月数 (事業の用に供した事業年度の中間申告又 は連結事業年度の連結中間申告の場合は、 当該事業年度又は連結事業年度の月数)	3	月	月	月	月	月
当期分の損金算入限度額 $(2) \times \frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円	円
当期損金経理額	5					
損金算入不足額 (4) - (5)	6					

別表十六(四) 平三十一・四・以後終了事業年度又は連結事業年度分

<分割の日の属する事業年度分>

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	分割法人		
事業の用に供した 事業年度又は連結事業年度	1	・ ・ ・	・ ・ ・	X 1 期	X 2 期	(当期分)
同上の事業年度又は連結事業年度に おいて事業の用に供した一括償却資産の 取得価額の合計額	2	円	円	円	円	円
当期の月数 (事業の用に供した事業年度の中間申告又 は連結事業年度の連結中間申告の場合は、 当該事業年度又は連結事業年度の月数)	3	月	月	月	月	月
当期分の損金算入限度額 $(2) \times \frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円	円
当期損金経理額	5					
損金算入不足額	6					

別表十六(四) 平三十一・四・以後終了事業年度又は連結事業年度分

一括償却資産が減少していることから、分割により移転していないか確認する必要があります。

参 考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります(法規 27 の 18)。

- 1 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格分社型分割の日
- 4 分割承継法人に引き継ぐ一括償却資産に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 その他参考となるべき事項

(繰延消費税額等)

分割法人が適格分社型分割により移転する繰延消費税額等に係る損金経理額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格分社型分割により分割承継法人に繰延消費税額等（適格分社型分割により移転する資産に係るものであり、かつ、それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限ります。）の引継ぎを行う場合において、分割法人がその繰延消費税額等について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、当該繰延消費税額等を60で除し、これに適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日からその適格分社型分割の日の前日までの期間の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額は、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令139の4⑦、法規28の2）。

この場合、分割法人は、適格分社型分割の日以後2月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令139の4⑧、法規28の3）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	分割法人
組織再編成の様態	1	合併・分割(分社型)現物分配()	組織再編成の日()	適格区分	2	適格(法第2条号該当)その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	・分割法人：株式会社〇〇 ・分割承継法人：株式会社〇〇				
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類	帳簿価額等			
		繰延消費税額等	450			

適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書		届出書の提出
届出書の提出	届出書提出日 届出書の提出場所 届出書の提出者 届出書の提出内容 届出書の提出理由 届出書の提出結果	<input type="checkbox"/> 提出済 <input type="checkbox"/> 提出予定 <input type="checkbox"/> 提出しない
届出書の提出	届出書の提出日 届出書の提出場所 届出書の提出者 届出書の提出内容 届出書の提出理由 届出書の提出結果	<input type="checkbox"/> 提出済 <input type="checkbox"/> 提出予定 <input type="checkbox"/> 提出しない

適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書	
届出書の提出	届出書の提出日 届出書の提出場所 届出書の提出者 届出書の提出内容 届出書の提出理由 届出書の提出結果
届出書の提出	届出書の提出日 届出書の提出場所 届出書の提出者 届出書の提出内容 届出書の提出理由 届出書の提出結果

適格分社型分割により繰延消費税額等を引き継いでいる場合は、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

<分割の日の属する事業年度の前事業年度分>

① 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書

繰延消費税額等 (発生した事業年度又は連結事業年度)	事業年度又は連結事業年度			法人名	分割法人		
	円	円	円		円	円	円
1				600	300	400	
				×期	×1期	当期分	
当期の損金算入限度額 (1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$ (2) × $\frac{\text{当期発生分については当期の月数}}{60} \times \frac{1}{2}$	2						
当期損金経理額	3						
差 損金算入不足額 (2) - (3)	4						
引 損金算入限度超過額 (3) - (2)	5						
損金算入限度超過額 前期からの繰越額	6						
同上のうち当期損金認容額 (4)と(6)のうち少ない金額	7						
翌期への繰越額 (5) + (6) - (7)	8						

別表十六(甲) 平三十一・四・

繰延消費税額等が減少していることから、分割により移転していないか確認する必要があります。

<分割の日の属する事業年度分>

① 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書

繰延消費税額等 (発生した事業年度又は連前事業年度)	事業年度又は連結事業年度			法人名	分割法人		
	円	円	円		円	円	円
1				300	150	200	
				×期	×1期	×2期	当期分
当期の損金算入限度額 (1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$ (2) × $\frac{\text{当期発生分については当期の月数}}{60} \times \frac{1}{2}$	2						
当期損金経理額	3						
差 損金算入不足額 (2) - (3)	4						
引 損金算入限度超過額 (3) - (2)	5						
損金算入限度超過額 前期からの繰越額	6						
同上のうち当期損金認容額 (4)と(6)のうち少ない金額	7						
翌期への繰越額 (5) + (6) - (7)	8						

別表十六(甲) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

参考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります(法規 28 の 3)。

- 1 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格分社型分割の日
- 4 分割承継法人に引継ぎをする繰延消費税額等に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 その他参考となるべき事項

(貸倒引当金)

分割法人が適格分社型分割により移転する個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権に係る貸倒引当金を設定している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格分社型分割により、個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権を分割承継法人に移転する場合において、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度において当該個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権につき期中個別貸倒引当金勘定又は期中一括貸倒引当金勘定を設けたときは、適格分社型分割の直前の時を事業年度終了の時とした場合に計算される繰入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法 52⑤⑥）。

この場合、分割法人は、適格分社型分割の日以後 2 月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に対し、提出する必要があります（法法 52⑦、法規 25 の 6）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	分割法人
組織再編成の態様 1	合併・分割・分社型 現物出資 現物分配 ()	組織再編成の日 ()	適格区分 2	適格 (法第 2 条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地 3	・分割法人：(株)〇〇 ・分割承継法人：(株)□□			
移転した (又は移転を受けた) 資産又は負債の明細 10	資産・負債の種類	帳簿価額等		
	売掛金	200,000		
	貸付金	50,000		
	貸倒引当金	△25,000		

適格分社型分割により貸倒引当金を移転している場合は、届出書の提出を確認する必要があります。

1. 06 改訂

キーワード

期中個別貸倒引当金勘定・・・適格分社型分割により、分割承継法人に個別評価金銭債権を移転する場合において、その債権について設けた貸倒引当金勘定に相当するものをいいます（法法 52⑤）。

期中一括貸倒引当金勘定・・・適格分社型分割により、分割承継法人に一括評価金銭債権を移転する場合において、その債権について設けた貸倒引当金勘定に相当するものをいいます（法法 52⑥）。

参 考

- 1 「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 25 の 6）。
 - (1) 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
 - (2) 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
 - (3) 適格分社型分割の日
 - (4) 期中個別貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
 - (5) 期中一括貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び一括貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
 - (6) その他参考となるべき事項

- 2 「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出し、承認を受けることにより、適格分社型分割の日の属する事業年度及びその事業年度の翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率の特別な計算方法を用いることができます（法令 97①）。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

分割法人が適格分社型分割により移転する圧縮記帳に係る特別勘定の設定額を費用の額としている場合は、期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格分社型分割に係る分割法人が、適格分社型分割の日の属する事業年度の開始の時から当該適格分社型分割の直前の時までの期間内に、国庫補助金等の交付又は保険金等の支払を受けている場合において、その国庫補助金等の額又は保険金等に係る差益金の額に相当する金額の範囲内で特別勘定に相当するもの(期中特別勘定)を設けたときは、その期中特別勘定の金額は、分割法人の適格分社型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています(法法 43⑥、48⑥)。その他、取用等、特定の資産の譲渡又は転廃業に伴い特別勘定を設けた場合にも同様の規定があります(措法 64 の 2②、65 の 8②、67 の 4⑤)。

この場合、分割法人は、適格分社型分割の日以後 2 月以内に適格分割等による期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります(法法 43⑦、48⑦、措法 64 の 2③、65 の 8③、67 の 4⑧)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	分割法人
組織再編成の態様	1	合併・分割(分社型)の日の日 現物出資 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分 2 適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3	・分割法人：(株)○○ ・分割承継法人：(株)□□		適格分割等による国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書 届出年月日 届出場所 届出者 届出内容 届出金額
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類	帳簿価額等	
		圧縮特別勘定	100	
適格分社型分割により圧縮記帳に係る特別勘定を引き継いでいる場合は、届出書の提出を確認する必要があります。				

参 考

適格分割等による期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書の記載内容は、圧縮記帳の種類により異なりますが、例えば国庫補助金等の場合には、以下の事項を記載する必要があります（法規 24 の 4）。

- 1 分割法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格分社型分割の日
- 4 取得又は改良をすることが見込まれる固定資産の種類、構造及び規模並びにその取得又は改良に要することが見込まれる金額及びその取得又は改良予定日
- 5 期中特別勘定の金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
- 6 その他参考となるべき事項

(貸倒引当金)

適格分社型分割に係る分割承継法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか。

ポイント

分割承継法人が、適格分社型分割の日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率をその適格分社型分割により移転をする事業に係る貸倒れの実績を考慮した合理的な方法により計算した割合を用いることについて、所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度の貸倒実績率は、その承認を受けた方法により計算した割合とすることとされています（法令 97①）。

その承認を受けようとする場合には、適格分社型分割の日以後 2 月以内に「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 97②、法規 25 の 5）。

着眼点

適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書		※監理番号
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 40px; height: 40px; margin: 0 auto; text-align: center; line-height: 40px;">税務署受付印</div>		※税号・納税地
申請人	(フリガナ)	
<input type="checkbox"/> 法人名等		
<input type="checkbox"/> 単連		
適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算		
適格分割等に係る分割法人等又は分割承継法人等	法人名等	
	納税地	
	代表者氏名	
適格分割等の日		
採用しようとする貸倒		

分割承継法人が、貸倒実績率の特別な計算方法によっている場合、その分割により移転した事業に係る貸倒実績を考慮した合理的な計算方法として税務署長の承認を受けた計算方法によっているか。

要確認事項

承認申請等により、適格分社型分割に伴い移転した事業に係る貸倒れ状況等を確認し、その計算の適否を検討する必要があります。

また、承認を受けた特別な計算方法は、承認日の属する事業年度以後の事業年度に適用しているかを確認する必要があります。

参考

この承認申請は、貸倒実績率そのものの認定を行うものではなく、その計算方法について承認を行うものであるため、法人が採用する方法が、適格分社型分割により分割承継法人に移転する事業に係る貸倒れの実績と、分割法人に残る事業に係る貸倒れの実績とを考慮した合理的な方法であるか否かを判断することになります（法令 97①）。

分割法人についても、同様の規定が設けられています（法令 97①）。

(特定資産譲渡等損失額)

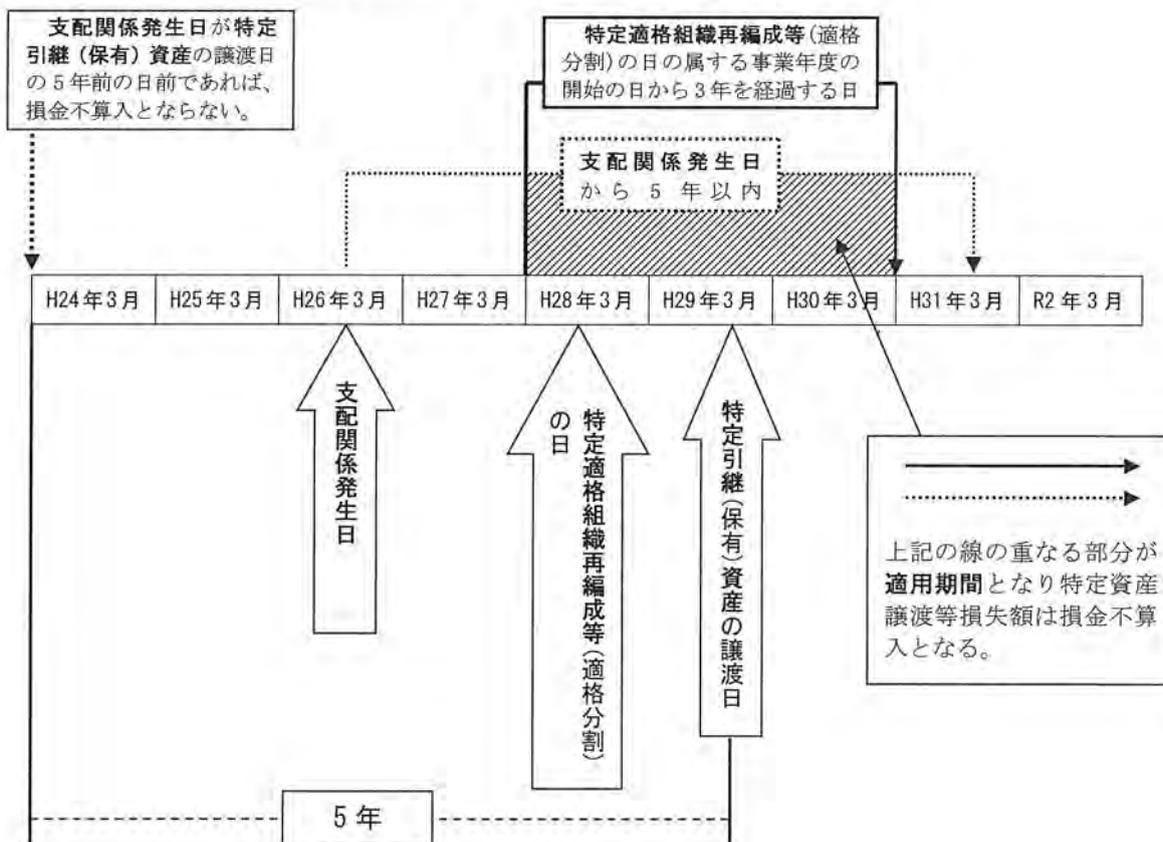
特定適格組織再編成等に該当する適格分社型分割により分割法人から引継ぎを受けた資産の譲渡等損失額が計上されていないか。

ポイント

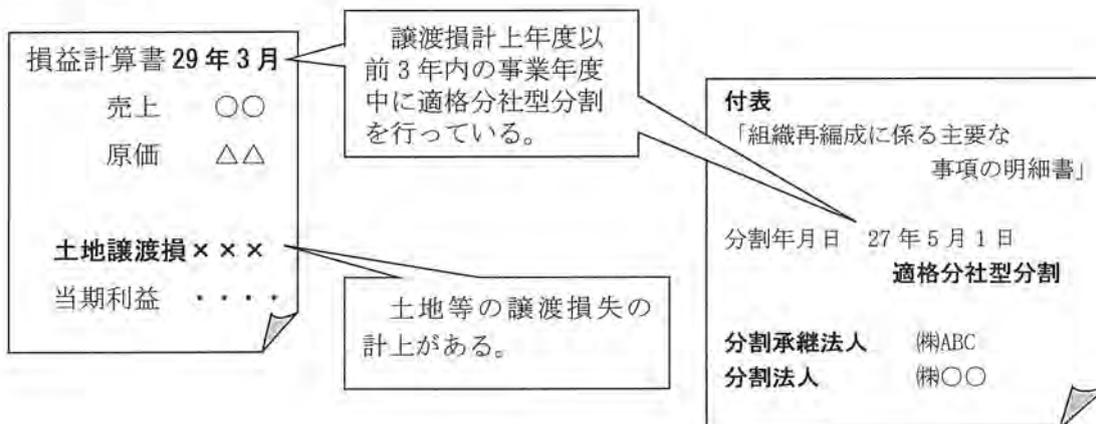
支配関係法人との間で**特定適格組織再編成等**に該当する適格分社型分割を行った場合に、その**支配関係**がその分割承継法人の適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じているときは、その適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日から3年を経過する日までに生じた**特定資産譲渡等損失額**は損金不算入となります。ただし、その経過する日とその**支配関係**が生じた日以後5年を経過する日後となる場合にあっては、その5年を経過する日までの期間となります(法法62の7①)。

特定資産譲渡等損失額とは次の金額の合計額をいいます。

- 1 **特定引継資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定引継資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額(法法62の7②一、法令123の8②~⑬)
- 2 **特定保有資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定保有資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額(法法62の7②二、法令123の8②⑭⑮)



着眼点



① 特定資産譲渡等損失額の損金不算入に関する明細書

		事業年度又は連結事業年度	法人名		
		29・3・31	(株)ABC		
当期中の適用期間	1	28・4・1 29・3・31	特定引継資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額 (11)、(16)、(21)又は(別表十四(六)付表二「6」)	6	円
特定適格組織再編成等の区分	2	適格分社型分割			
特定適格組織再編成等の日	3	27・5・1	特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額 (14)、(24)、(28)、(30)、(33)、(36)又は(別表十四(六)付表二「11」)	7	
特定適格組織再編成に係る被合併法人等の名称	4	(株)○○			
支配関係発生日	5	26・2・21	特定資産譲渡等損失額の損金不算入額 (6)+(7)	8	

別表十四(六) 平三十一

支配関係発生日が適格分社型分割の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後の場合、各欄が適正に記載されているか。

キーワード

支配関係・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の間と当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法22の七の五、法令4の2①）。

特定適格組織再編成等・・・適格合併若しくは適格合併に該当しない合併で法法61の13①の規定の適用があるもの、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配のうち、共同で事業を営むためのものに該当しないものをいいます（法法62の7①）。

- 支配関係発生日**・・・分割法人と分割承継法人との間に最後に支配関係があることとなった日をいいます(法法 62 の 7 ②)。
- 特定引継資産**・・・分割承継法人が分割法人から**特定適格組織再編成等**により移転を受けた資産で、当該分割法人が**支配関係発生日**前から有していた資産をいいます(法法 62 の 7 ②一)。ただし、次の資産を除きます(法令 123 の 8 ③)。
- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
 - ・ 短期売買商品
 - ・ 売買目的有価証券
 - ・ **特定適格組織再編成等**の日における帳簿価額又は取得価額が 1,000 万円に満たない資産
 - ・ **支配関係発生日**の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産及び**支配関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産
- 特定保有資産**・・・分割承継法人が**支配関係発生日**の属する事業年度開始の日前から所有していた資産をいいます(法法 62 の 7 ②二)。ただし、次の資産を除きます(法令 123 の 8 ④)。
- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
 - ・ 短期売買商品
 - ・ 売買目的有価証券
 - ・ **特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が 1,000 万円に満たない資産
 - ・ **支配関係発生日**の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産及び**支配関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産
- 適用期間**・・・**特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度の開始の日から 3 年を経過する日(その経過する日がその**支配関係発生日**以後 5 年を経過する日後となる場合にあっては、その 5 年を経過する日)までの期間をいいます(法法 62 の 7 ①)。

要確認事項

支配関係発生日は、別表七(一)付表一又は別表十四(六)で確認できますが、同別表が申告書に添付されていない場合には、分割承継法人(分割法人)に分割法人(分割承継法人)の株式の保有割合が発行済株式の 50%超となった日を確認する必要があります。

損金不算入となる特定資産譲渡等損失額を**支配関係発生日**の属する事業年度の前事業年度末日の時価純資産価額により計算する特例があります(法令 123 の 9)。

参 考

非適格分割の場合には、資産を時価で受入れることとなるため、本制度の適用対象とはなりません。

(リース譲渡)

非適格分社型分割であるにもかかわらず、分割法人が延払基準の方法により繰り延べていたリース譲渡に係る収益の額及び費用の額の処理を引き継いでいないか。

ポイント

非適格分社型分割により、分割承継法人が延払基準の適用を受けているリース譲渡に係る契約の移転を受けた場合には、その契約当事者の立場を時価で譲り受けることとなるため、分割法人がその契約について行っていた延払基準の方法を、分割承継法人において継続して行うことはできません。したがって、分割法人が延払基準の方法により繰り延べていた収益の額及び費用の額の処理は、当該分割法人において行うこととなります。

一方、適格分社型分割によりその契約の移転を受けた場合には、その移転を受けた契約に係る収益の額及び費用の額について、その適格分社型分割の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理したときは、延払基準を適用できることとされています(法令128①)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名
組織再編成の様相 1	合併(分割)現物出資(現物分配)	組織再編成の日	適格区分 2 適格(法第2条号該当) その他
組織再編成に係る関連法人			
名称及び所在地 3	分割承継法人(株)〇〇 分割法人(株)××		非適格分割

<分割法人の分割の日の属する事業年度の消費税等の確定申告書>

自平成 年 月 日 課税期間分の消費税及び地方消費税の()申告書
 至平成 年 月 日 (中継申告自平成 年 月 日の場合の対象期間 至平成 年 月 日)

この申告書による消費税の税額の計算				付	割	基	準	の	適	用	有	無
課税標準額①	000			31	延払基準等の適用	有	無	32	工事進捗等の適用	有	無	33
消費税額②				30	の適用	有	無	34		有	無	35

分割法人の消費税申告書において延払基準等の適用が「有」となっている場合、移転したリース譲渡に係る契約の収益の額及び費用の額の処理は適正か。

キーワード

リース譲渡・・・法人税法上、リース取引による売買があったものとされるリース資産の引渡しをいいます（法法 63①、64 の 2①③）。

延払基準の方法・・・次の算式により計算した金額を**リース譲渡**に係る収益の額及び費用の額とする方法をいいます（法令 124①②）。

$$\text{収益の額} = \text{リース譲渡の対価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

$$\text{費用の額} = \text{リース譲渡の原価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

※ **リース譲渡**の対価の額から利息相当額を区分して、利息法により収益計上する方法も**延払基準の方法**とされます（法令 124①二）。

要確認事項

非適格分割の場合、分割承継法人が分割法人から引き継いだ**リース譲渡**に係る契約について、非適格分割の日の属する事業年度以後の決算において**延払基準の方法**により経理していた場合には、その**延払基準の方法**により計上された収益及び費用は過大となりますので注意が必要です。

なお、**延払基準の方法**により経理していたことにより、分割法人において計上されていなかった非適格分割により移転した契約に係る収益及び費用は、非適格分割を行ったことに伴いその契約上の地位がその時の時価により譲渡したものとされることから、分割承継法人に B/S 科目（売掛金・未収入金等）として引き継がれることとなります。

参考

延払基準の方法のほかに、所定の明細の記載を条件として、一定の計算によりその対価の額を利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分する特例計算をすることができます（法法 63②、法令 124③④）。

(金銭債務の償還差益)

適格分社型分割に係る分割承継法人が、分割法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算は適正に行われているか。

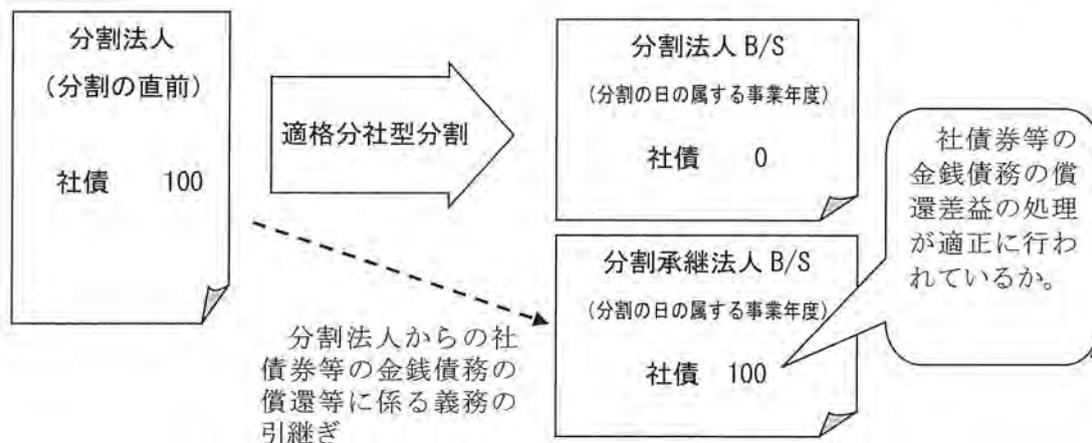
ポイント

分割承継法人が、適格分社型分割により分割法人の発行した社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合には、その社債券等の金銭債務の償還差益（金銭債務に係る収入額がその債務額を超える場合のその超える部分の金額）の益金算入の処理も引き継がれます。

この場合の益金算入額は、社債券等の金銭債務の償還差益の額をその償還期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数（適格分社型分割の日の属する事業年度の場合は、適格分社型分割の日から当該事業年度終了の日までの月数）を乗じて計算した金額となります（法令 136 の 2③）。

なお、社債券等の金銭債務の償還差損（金銭債務に係る収入額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額）についても同様です。

着眼点



要確認事項

適格分社型分割により分割承継法人が分割法人から社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか確認する必要があります。

(所得税額控除)

所得税額控除の計算において、非適格分社型分割に係る分割法人の
 利子配当等の元本の所有期間を分割承継法人の所有期間とみなし
 ていないか。

ポイント

適格分社型分割により、分割法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、分割法人の元本の所有期間は、分割承継法人の所有期間とみなして控除対象となる所得税額を計算することとなります(法令 140 の 2④)。これは、個別法、銘柄別簡便法いずれの方法により所得税の額を計算する場合も同様です。

一方、非適格分社型分割により、分割法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、分割法人の元本の所有期間は、分割承継法人の所有期間とはみなされません。

着眼点

<分割の日が平成 30 年 4 月 1 日(非適格分社型分割)の例>

③ 所得税額の控除に関する明細書		年 度	法 人 名	分割承継法人			
御注意	区 分	収 入 金 額	①について課される所得税額	②のうち控除を受ける所得税額	③	別表六(一)	
		①	②	③		平三十一・四・一以後終了事業年度分	
「1」から「5」までの「5」までの「5」及び「5」の各欄並びに「8」の欄に該当する特別措置法第33条第2項の規定の適用がある。	公社債及び預貯金の利子、合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。)の収益の分配並びに特定目的信託の社債的受益権の金額の分配						
	剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配及び金銭の分配(みなし配当等を除く。)	1,000,000	70,000	52,500			
	集団投資信託(合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。))を除く。)の収益の分配						
	引当金の償還差益						
	その他						
	計		1,000,000	70,000	52,500		
	分割法人から移転を受けた株式		配当等の計算期間	④のうち元本の所有期間	所有期間割合 ⑩ (小数点以下3位未満切上げ)	控除を受ける所得税額 ⑪×⑩	
別法による場合	A社株式	1,000,000	70,000	12月	9月	0.75	52,500
	A社の配当の基準日 今回平成30年12月31日 前回平成29年12月31日		分割承継法人の元本の所有期間は平成30年4月1日(非適格分社型分割の日)から平成30年12月31日となることから9月となる。				

要確認事項

非適格分社型分割により移転を受けた株式に係る配当について、その計算期間(別表六(一)「9」欄)とその元本の所有期間(別表六(一)「10」欄)が同じ月数であるときは、所得税額控除が過大となっていることが考えられますので、注意が必要です。

《メモ欄》

臺灣出版界

IV 現物出資編

(1) 現物出資の概念

株式会社の設立に際し、金銭以外の財産が出資される場合には、その定款に出資者の氏名・名称、当該財産及びその価額並びにその者に対して割り当てる設立時発行株式の数を記載し、又は記録しなければ、その効力は生じないこととされています（会社法28一）。この「金銭以外の財産」の出資を一般に「現物出資」とよんでいます（江頭憲次郎「会社法コンメンタール」商事法務）。

（注） 会社設立後の募集株式の発行においても現物出資を行うことができます。

現物出資の目的物となり得る財産として、動産、不動産、債権、有価証券、知的財産権、事業の全部又は一部などがあります。

また、現物出資は、発起人以外が行うことができません。

なお、現物出資に係る定款（発起人が作成）には、次の事項を記載し、又は記録する必要があります。

① 現物出資をする者の氏名又は名称

現物出資者は、発起人に限られています。

② 出資される財産及びその価額

現物出資の目的物である財産は、その同一性が明らかになる程度に具体的に表示しなければなりません。

定款に記載し、又は記録する目的物の価額は、必ずしもその給付がされる日における当該財産の実価額である必要はありません。

一方、会社法第445条第1項（資本金の額及び準備金の額）にいう「給付をした財産の額」は、給付がされる日における当該財産の実価額となりますが、これは定款に記載した価額をいうものではありません。

(2) 現物出資が行われた場合の課税関係

1 現物出資法人における課税関係

現物出資法人が現物出資により被現物出資法人にその有する資産及び負債の移転をした場合には、当該現物出資法人は、当該被現物出資法人に当該移転をした資産及び負債を当該現物出資の時の価額により譲渡したものととして当該現物出資の日の属する事業年度における所得の金額の計算を行うこととなりますので、当該現物出資法人の当該事業年度において譲渡損益が計上されることとなります（法法 22②）。

また、この現物出資が適格現物出資に該当する場合には、現物出資法人は、被現物出資法人に移転をした資産及び負債を当該適格現物出資の直前の帳簿価額により譲渡したものととして当該現物出資の日の属する事業年度における所得の金額の計算を行うこととなりますので、当該現物出資法人の当該事業年度において譲渡損益は計上されず、課税が繰り延べられることとなります（法法 62 の 4①）。

非適格現物出資	適格現物出資
資産負債の時価譲渡（法法 22②）	資産負債の簿価譲渡（法法 62 の 4①）

2 被現物出資法人における課税関係

(1) 非適格現物出資

適格現物出資に該当しない現物出資（以下「非適格現物出資」といいます。）により資産及び負債の移転を受けた被現物出資法人においては、その資産及び負債を当該非適格現物出資の時の価額により取得したこととなります。

そして、被現物出資法人においては、非適格現物出資により現物出資法人に交付した当該被現物出資法人の株式の当該非適格現物出資の時の価額から当該非適格現物出資により増加した資本金の額等を減算した金額が資本金等の額の増加額となります（法令 8①九）。

ただし、被現物出資法人が交付した金銭の額と金銭以外の資産の価額との合計額が当該移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える場合又は満たない場合には、その超える部分の金額又は満たない部分の金額は資産調整勘定又は負債調整勘定として処理することとなります（法法 62 の 8①③）。

(2) 適格現物出資

適格現物出資により資産及び負債の移転を受けた被現物出資法人は、その資産及び負債を当該適格現物出資に係る現物出資法人の現物出資の時の帳簿価額により

IV 現物出資編 《1 総論》

取得したこととなります（法令 123 の 5）。

そして、被現物出資法人においては、適格現物出資により移転を受けた資産及び負債の純資産価額（当該適格現物出資に係る現物出資法人の当該適格現物出資の直前の当該資産の帳簿価額から当該負債の帳簿価額を減算した金額をいいます。）から当該適格現物出資により増加した資本金の額等を減算した金額が資本金等の額の増加額となります（法令 8①八）。

なお、適格現物出資の場合には、資産調整勘定又は負債調整勘定による調整処理は生じません。

非適格現物出資	適格現物出資
資産負債の時価取得	資産負債の簿価取得（法令 123 の 5）

(3) 現物出資の概要

会社法上の取扱い

【現物出資の意義】

金銭以外の財産をもってする出資を、現物出資といいます。

【現物出資の種類】

現物出資には、会社設立時に発起人により行われるもの（会社法 28 一）と増資時に引受人により行われるもの（会社法 199①二）とがあります。

【現物出資の手続】

- (1) 定款に現物出資者の氏名又は名称、財産及びその価額並びにその出資者に対して割り当てる設立時発行株式の数の記載又は記録が必要とされています（会社法 28 一）。
- (2) 増資時の新株の発行時は、募集株式の数等の一定の事項に加えて金銭以外の財産を出資の目的とする旨並びに当該財産の内容及び価額を定めた上、株主総会（公開会社においては、取締役会）の決議が必要とされています（会社法 199①三②、201①）。
- (3) 定款の記載どおりの財産の給付がなされたかについて裁判所が選任した検査役の調査が必要とされています（会社法 33①④）。
- (4) 増資時の新株の発行時にも設立時と同様に検査役の調査が必要とされています（会社法 207①④）。

※ 次のいずれかに該当するときは、検査役の調査は省略されます。

- イ 発行する株式数が発行済株式総数の 10 分の 1 を超えないとき（会社法 207⑨一）
- ロ 現物出資の目的財産の価額の総額が 500 万円を超えないとき（会社法 33⑩一、207⑨二）
- ハ 現物出資の目的財産が市場価格のある有価証券である場合で、その価額が市場価格を超えないとき（会社法 33⑩二、207⑨三）
- ニ 現物出資の目的財産の価額が相当であることについて、弁護士、公認会計士、税理士等の証明を受けたとき（会社法 33⑩三、207⑨四）
なお、対象となる財産が不動産の場合には、不動産鑑定士の鑑定評価が必要となります。
- ホ 現物出資の目的財産が金銭債権の場合、弁済期が到来しており、かつ、出資する金銭債権の価額が負債の帳簿価額を超えないとき（会社法 207⑨五） DES

【現物出資の登記申請手続】

現物出資により株式会社を設立する場合には、登記申請時の添付書面として次のような事項を記載した設立時取締役又は検査役の調査報告書及び財産引継書を作成し、提出する必要があります（商業登記法 47②）。

- (1) 現物出資の給付が行われているか
- (2) 現物出資財産の価額（評価）が適正か

税法上の取扱い

【現物出資の種類】

単独新設現物出資・・・法人を設立する現物出資（新設現物出資）で、一の法人のみが現物出資法人となるものをいいます（法令4の3⑬一）。

複数新設現物出資・・・その現物出資が法人を設立する現物出資で2以上の法人が行うものをいいます（法令4の3⑬一）。

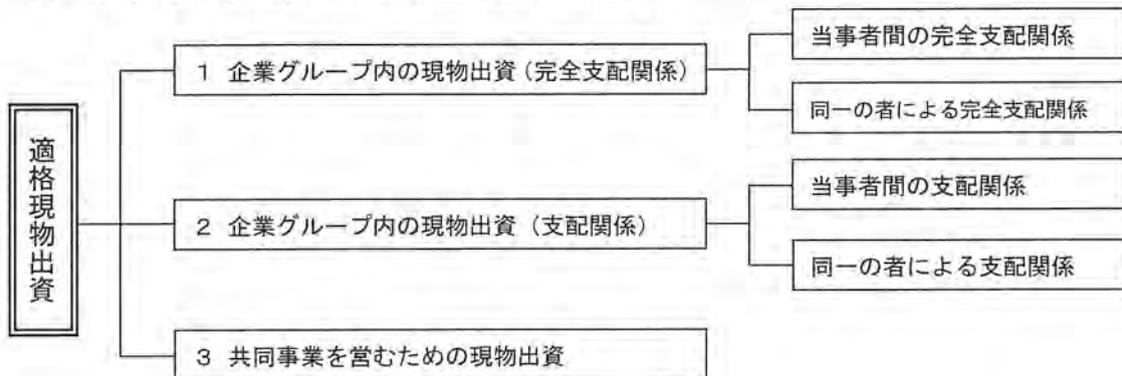
【現物出資と分社型分割との相違点】

分割は、その事業に関して有する権利義務の全部又は一部を他の会社に包括的に承継させる行為であるのに対し、現物出資は、個別的に承継させる行為です。

法人税法上は、現物出資と分社型分割について、ほぼ同様の規定がおかれています。

【適格現物出資の種類】

適格現物出資には、大別すると以下の1～3の三つの類型があり、そのうち「企業グループ内の現物出資（完全支配関係）」と「企業グループ内の現物出資（支配関係）」については、それぞれ更に二つの類型に分けられます。



【適格現物出資の要件】

	企業グループ内の現物出資		共同事業を営むための現物出資 (法法22の十四八、法令4の3⑬)
	完全支配関係 (法法22の十四イ、法令4の3⑬)	支配関係 (法法22の十四ロ、法令4の3⑬)	
株式以外の資産の不交付要件	○	○	○
主要資産引継要件	—	○	○
従業者引継要件(80%以上)	—	○	○
事業継続要件	—	○	○
事業関連性要件	—	—	○
事業規模要件又は役員等引継要件	—	—	○
株式継続保有要件	—	—	○

【資産・負債の移転に係る取扱い】

(1) 原則

現物出資法人が現物出資により被現物出資法人にその有する資産の移転をし、又はこれと併せてその有する負債の移転をしたときは、当該被現物出資法人に当該移転をした資産及び負債の当該現物出資の時の価額による譲渡をしたものとして、当該現物出資法人の各事業年度の所得の金額を計算します(法法22②)。

(2) 特例

適格現物出資により現物出資法人が被現物出資法人に資産等の移転を行った場合には、資産等の帳簿価額による譲渡を行ったものとされ、移転資産等の譲渡損益の計上が繰り延べられます(法法62の4①)。

【移転資産・負債の価額】

	適 格	非 適 格
現物出資法人	簿価譲渡	時価譲渡
被現物出資法人	簿価取得	時価取得

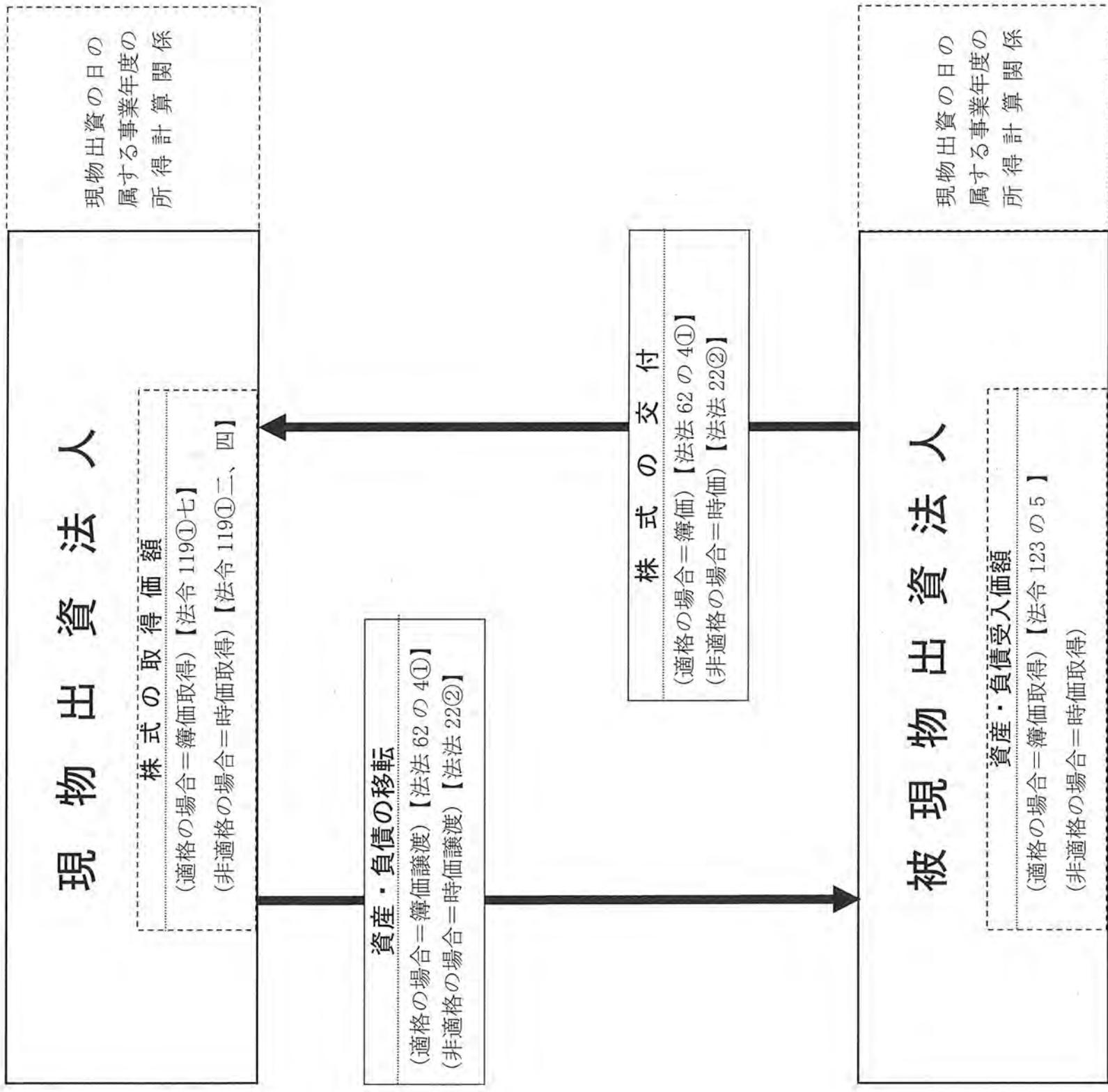
【被現物出資法人の資本金等の額及び利益積立金額の増加額】

現物出資の形態	資本金等の額	利益積立金額
適 格	受入簿価純資産相当額(法令8①八)	変動なし
非適格	受入時価純資産相当額(法令8①九)	変動なし

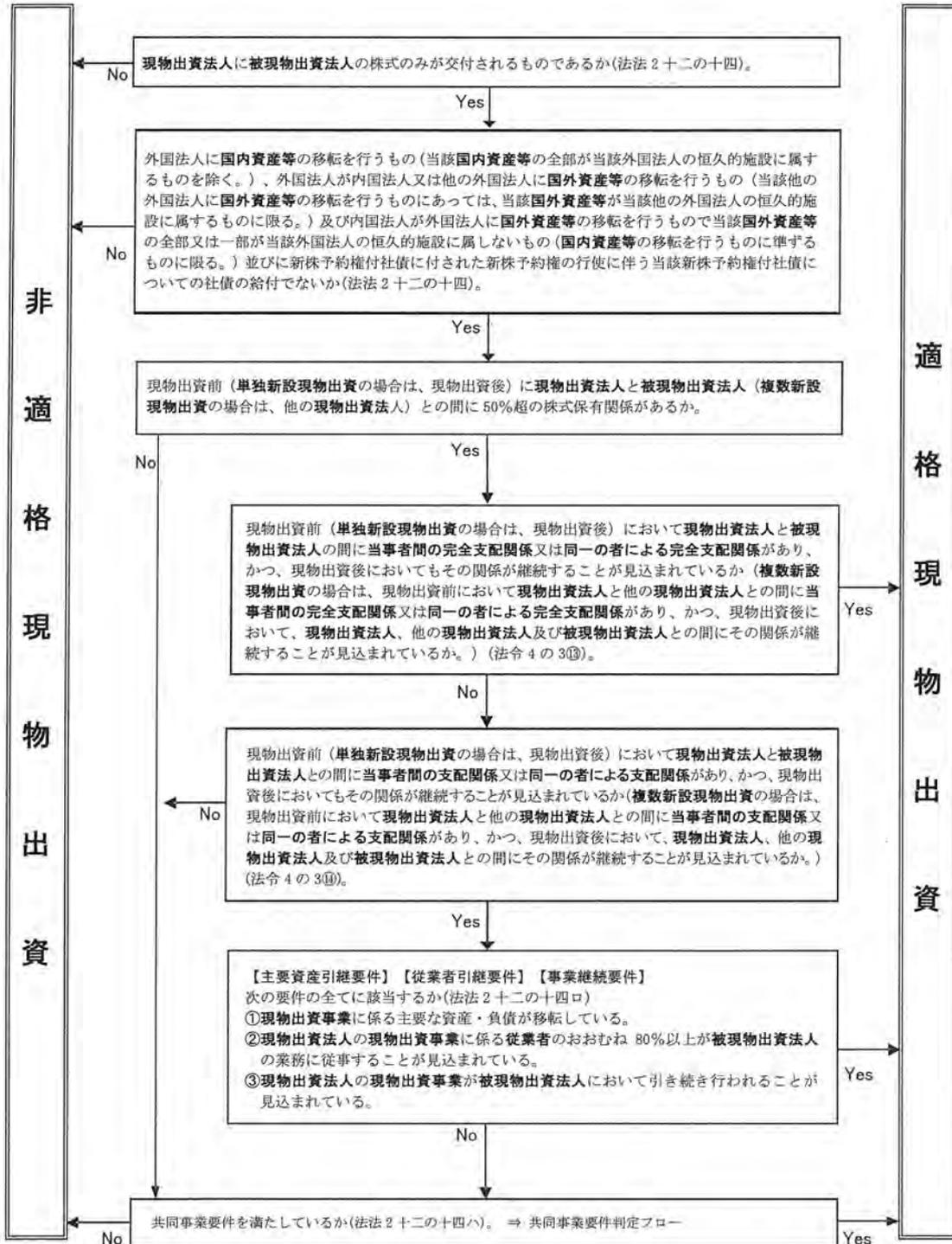
【消費税法上の取扱い】

現物出資による資産の移転は、消費税法上の資産の譲渡等に該当することになります(消法2①八、消令2①二)。

イメージ図（現物出資）



適格判定フロー

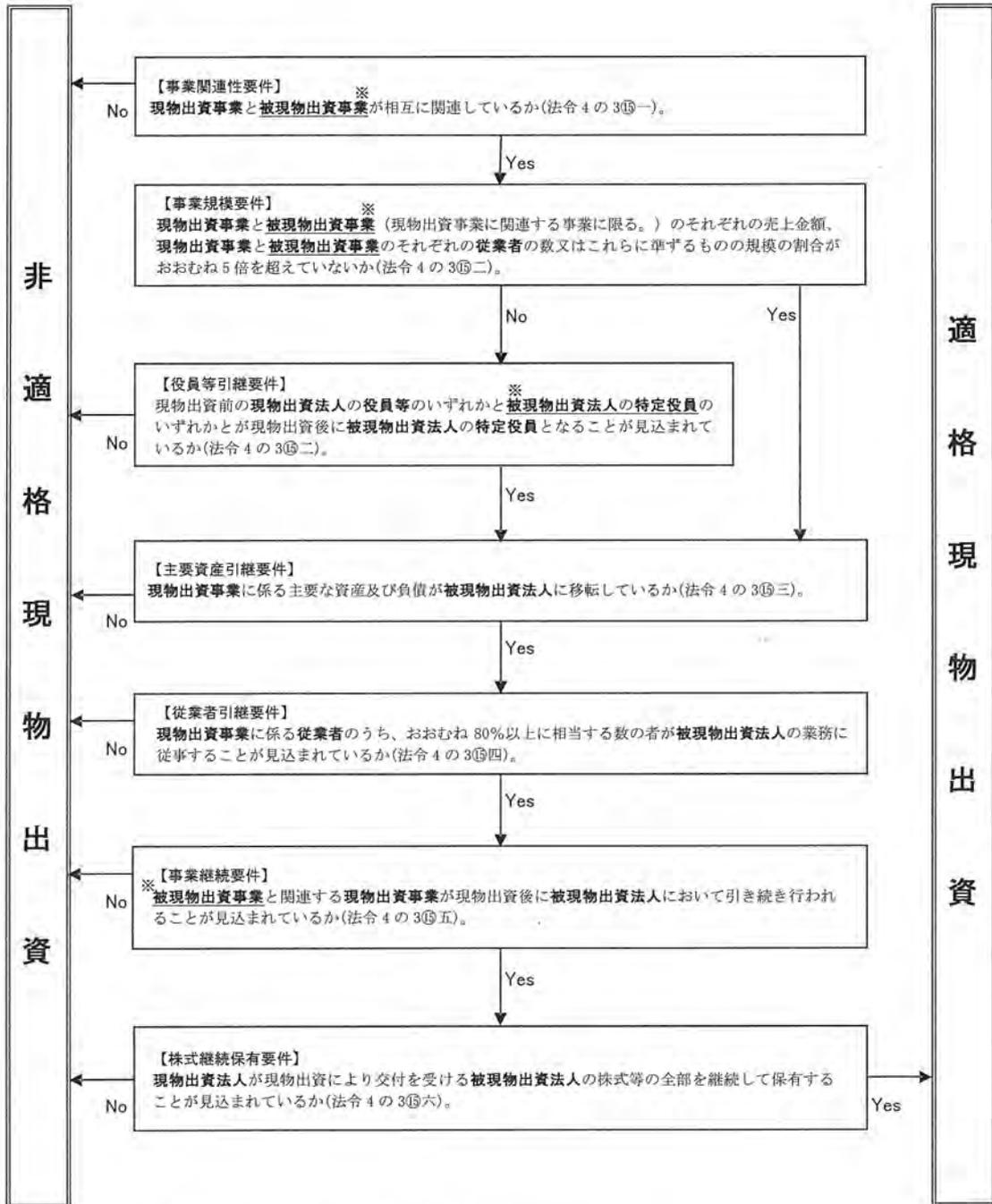


キーワード

- 適格現物出資** 現物出資のうち一定の要件に該当するものをいいます（法法 2 十二の十四）。
- 非適格現物出資** 現物出資のうち**適格現物出資**に該当しないものをいいます。
- 現物出資法人** 現物出資によりその有する資産の移転を行い、又はこれと併せてその有する負債の移転を行った法人をいいます（法法 2 十二の四）。
- 被現物出資法人** 現物出資により**現物出資法人**から資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた法人をいいます（法法 2 十二の五）。
- 国内資産等** 国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権その他国内にある事業所に属する資産（外国法人の発行済株式等の総数の 100 分の 25 以上の数の株式を有する場合におけるその外国法人の株式を除きます。）又は負債をいいます（法令 4 の 3 ⑩）。
- 国外資産等** 国外にある事業所に属する資産（国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権を除きます。）又は負債をいいます（法令 4 の 3 ⑪）。
- 単独新設現物出資** 法人を設立する現物出資（新設現物出資）で、一の法人のみが**現物出資法人**となるものをいいます（法令 4 の 3 ⑬一）。
- 複数新設現物出資** 法人を設立する現物出資（新設現物出資）で 2 以上の法人が行うものをいいます（法令 4 の 3 ⑬一）。
- 当事者間の完全支配関係** **現物出資法人**と**被現物出資法人**（複数新設現物出資の場合にあつては、**現物出資法人**と他の現物出資法人）のいずれか一方の法人（**単独新設現物出資**の場合にあつては、**現物出資法人**）が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令 4 の 3 ⑬一）。
- 同一の者による完全支配関係** **現物出資法人**と**被現物出資法人**（複数新設現物出資の場合にあつては、**現物出資法人**と他の現物出資法人）とが同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令 4 の 3 ⑬二）。
- 当事者間の支配関係** **現物出資法人**と**被現物出資法人**（複数新設現物出資の場合にあつては、**現物出資法人**と他の現物出資法人）のいずれか一方の法人（**単独新設現物出資**の場合にあつては、**現物出資法人**）が他方の法人の発行済株式等の 50% 超の株式等を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令 4 の 3 ⑭一）。

- 同一の者による支配関係・・・現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合にあつては、現物出資法人と他の現物出資法人）とが同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の 50% 超の株式等を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令 4 の 3⑭二）。
- 現物出資事業・・・・・・・・・・現物出資法人の現物出資前に行う事業のうち、被現物出資法人において行われることとなるものをいいます（法 2 十二の十四ロ(1)）。
- 従業者・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で現物出資の直前において現物出資事業に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、従業者の数に含めないことができます（法基通 1-4-4）。

共同事業要件判定フロー



※ 複数新設現物出資の場合の読み替え
 被現物出資事業 ⇒ 他の現物出資法人の現物出資事業
 被現物出資法人の特定役員 ⇒ 他の現物出資法人の役員等

キーワード

- 適格現物出資** 現物出資のうち一定の要件に該当するものをいいます（法
法 2 十二の十四）。
- 非適格現物出資** 現物出資のうち**適格現物出資**に該当しないものをい
います。
- 現物出資法人** 現物出資によりその有する資産の移転を行い、又はこれ
と併せてその有する負債の移転を行った法人をいいます
（法法 2 十二の四）。
- 被現物出資法人** 現物出資により**現物出資法人**から資産の移転を受け、又
はこれと併せて負債の移転を受けた法人をいいます（法法 2
十二の五）。
- 複数新設現物出資** 法人を設立する現物出資（新設現物出資）で 2 以上の法
人が行うものをいいます（法令 4 の 3⑬一）。
- 現物出資事業** **現物出資法人**の現物出資前に行う事業のうち、**被現物出
資法人**において行われることとなるものをいいます（法令 4
の 3⑬一）。
- 被現物出資事業** **被現物出資法人**の現物出資前に行う事業のうちのいずれ
かの事業をいい、**複数新設現物出資**である場合は、他の現
物出資法人の**現物出資事業**をいいます（法令 4 の 3⑬一）。
- 従業者** 役員、使用人その他の者で現物出資の直前において**現物
出資事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの
事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられ
る者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業
者の数**に含めないことができます（法基通 1-4-4）。
- 役員等** 役員及び社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務
取締役又は常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事して
いる者をいいます（法令 4 の 3⑬二）。
※ 役員は、経営の中枢に参画している者に限られていま
せん。
- 特定役員** 社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若
しくは常務取締役又はこれらに**準ずる者**で法人の経営に従
事している者をいい、**複数新設現物出資**である場合は、他
の現物出資法人の**役員等**をいいます（法令 4 の 3⑭二、⑮二）。
- これらに準ずる者** 役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、
代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経
営の中枢に参画している者をいいます（法基通 1-4-7）。

(書類添付義務)

組織再編成に係る主要な事項の明細書及び現物出資に係る書類等が添付されているか。

ポイント

現物出資があった場合における**現物出資法人**及び**被現物出資法人**は、確定申告書の提出に当たって当事業年度の貸借対照表、損益計算書のほか現物出資に係る書類（現物出資財産に係る検査役の調査報告書の写し又は弁護士等による証明書等）及び現物出資に係る主要な事項に関する明細書を添付することが義務付けられています（法法 74③、法規 35 五、六、法基通 17-1-5）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表
組織再編成の種類	1 合併・分割() 現物出資() 現物分配()	組織再編成の日()	業種区分()	適用(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4 令第4条の3第 号 第 号 第 号 (組織再編成前) (組織再編成後) 直接保有の株式の保有割合 % 間接保有の株式の保有割合 %			
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無)			
従業員の数	6 株式会社等の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数 人 合併法人・分割承継法人・ 被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業員の数			
事業規模	7 総売上金額・資本金の額又は出資金の額 従業員の数・その他() 左の指標による規模の比較			
役員の状態	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の特定役員			
	役 職 名	氏 名		
支配性士	名 称			取締役数
				新株継続保有見込の有無

提出された確定申告書にこの付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」が添付されていない場合は、法人に対して当該付表の提出を求める必要があります。

キーワード

現物出資法人・・・現物出資によりその有する資産の移転を行い、又はこれと併せてその有する負債の移転を行った法人をいいます（法法 2 十二の四）。

被現物出資法人・・・現物出資により**現物出資法人**から資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた法人をいいます（法法 2 十二の五）。

適格現物出資・・・現物出資のうち一定の要件に該当するものをいいます（法法 2 十二の十四）。

非適格現物出資・・・現物出資のうち**適格現物出資**に該当しないものをいいます。

要確認事項

現物出資があった場合には、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」の各欄の記載内容の事実確認を行い、それをもとに、「適格判定フロー」にしたがって**適格現物出資・非適格現物出資**の判定を行うこととなります。

なお、判定に当たっては、検査役の調査報告書の写し又は弁護士等による証明書等に記載された事項も合わせて検討する必要があります。

参考

金銭以外の財産（現物出資財産）を出資の目的とするときは、原則として、当該財産の価額等についての検査役の調査が必要であり、検査役から裁判所に報告した調査結果を記載した書面「調査報告書」の写しを受領し、当該調査報告書及びその附属書類を登記申請時の添付書面として提出することが必要となります。ただし、次のいずれかに該当するときは、検査役の調査は省略されますが、設立の際は、設立時取締役の調査報告書や弁護士等による証明書等を、募集株式の発行の際は、弁護士等による証明書等を調査報告書に代えて提出する必要があります（会社法 33、207、商業登記法 47②三、56 三）。

- 1 発行する株式数が発行済株式総数の 10 分の 1 を超えないとき（会社法 207⑨一）
- 2 現物出資の目的財産の価額の合計額が 500 万円を超えないとき（会社法 33⑩一、207⑨二）
- 3 現物出資の目的財産が市場価格のある有価証券である場合に、その価額が市場価格を超えないとき（会社法 33⑩二、207⑨三）
- 4 現物出資の目的財産の価額が相当であることについて、弁護士、公認会計士、税理士等の証明を受けたとき（会社法 33⑩三、207⑨四）

なお、対象となる財産が不動産の場合には、不動産鑑定士の鑑定評価が必要となります。

- 5 現物出資の目的財産が金銭債権の場合、弁済期が到来しており、かつ、出資する債権の価額が負債の帳簿価額を超えないとき（会社法 207⑨五） DES

(金銭の交付)

現物出資法人に金銭など被現物出資法人の株式以外の資産が交付されているものを適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、適格現物出資に該当するためには、現物出資法人に被現物出資法人の株式以外の資産が交付されていないことが必要となります(法法2十二の十四)。

着眼点

設立の場合・・・定款等の記載事項(現物出資財産の状況等)をもとに現物出資財産の給付及びそれに対する株式の交付状況をもとに検討します。

増資の場合・・・株主総会等の増資決議の内容(現物出資財産の状況等)をもとに現物出資財産の給付及びそれに対する株式の交付状況をもとに検討します。

要確認事項

現物出資の対価として交付された資産の中に、被現物出資法人の株式等以外の資産が含まれていないか確認する必要があります(法法2十二の十四)。

参 考

現物出資があった場合における現物出資法人及び被現物出資法人は、確定申告書の提出に当たって当事業年度の貸借対照表、損益計算書のほか現物出資に係る書類(現物出資財産に係る検査役の調査報告書又は弁護士等による証明書等の写し)及び現物出資に係る主要な事項の明細書を添付することが義務付けられていますので、添付がない場合には提出を求める必要があります(法法74③、法規35五、六、法基通17-1-5)。

(外国法人への出資①)

外国法人に国内にある不動産等を現物出資しているものを適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、外国法人に国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業権、採石権その他国内にある事業所に属する資産又は負債（以下「国内資産等」という。）の移転を行うものは、適格現物出資に該当しません（法法 22 之十四、法令 4 の 3⑩）。

なお、外国法人の恒久的施設に対する国内資産等の現物出資、すなわち外国法人に国内資産等の移転を行う現物出資で、当該国内資産等の全部が当該移転により当該外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものとなるものについては、適格現物出資に該当する場合があります。ただし、当該国内資産等に当該外国法人の国内源泉所得のうち国内にある資産の譲渡により生ずる所得（法法 138①三）又は国内にある不動産等の貸付による対価（法法 138①五）を生ずべき資産が含まれている場合は、当該資産につき当該移転後に当該恒久的施設による譲渡に相当する当該恒久的施設と当該外国法人の本店等との間の内部取引がないことが見込まれているものに限ることとされています（法法 22 之十四、法令 4 の 3⑩）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)
組織再編成の様態	1	合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 (・+)	適格区分	2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人						
も移及び所在地	3	<ul style="list-style-type: none"> ・現物出資法人：(株)〇〇 兵庫県姫路市 ・被現物出資法人：〇〇CO., LTD 米国ハワイ州マウイ 				
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類	取得価額等	資産・負債の		取得価額等
		土地	500 百万			

外国法人である被現物出資法人に移転した資産が日本国内にある土地であるにもかかわらず、適格現物出資としていないか。
 ※ 移転した資産が持株割合 25%以上の外国法人の株式である場合は、適格現物出資となる場合があります。

＜現物出資法人の前期の固定資産の内訳書＞

(7)

固定資産(土地、土地の上に存する権利及び建物に限る。)の内訳書

種別・構造	用途	面積	期末現在高		期中取得(処分)の明細				
					異動年月日	取得(処分)価額	売却(購入)先の名称(氏名)	売却物件の 取得年月	
物件の所在地			異動事由	異動直前の帳簿価額	売却(購入)先の所在地(住所)				
土地		㎡	百万	千	円	百万	千	円	
			500	000	000				

要確認事項

外国法人に対して現物出資が行われている場合には、組織再編成に係る主要な事項の明細書、検査役の調査報告書の写し又は弁護士等による証明書等により、出資した金銭以外の資産が何であるか、また、その資産の所在地又は属する事業所がどこかを確認する必要があります。

参 考

「国内にある事業所に属する資産又は負債」に該当するかどうかは、原則として、当該資産又は負債が国内にある事業所又は国外にある事業所のいずれの事業所の帳簿に記帳されているかにより判定することになりますが、国外にある事業所の帳簿に記帳されている資産又は負債であっても、実質的に国内にある事業所において経常的な管理が行われていたと認められる資産又は負債については、「国内にある事業所に属する資産又は負債」に該当することとなります(法基通1-4-12)。

(外国法人への出資②)

外国法人の株式を現物出資の対象としていることのみをもって、非適格現物出資としていないか。

ポイント

現物出資のうち、外国法人に国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業権、採石権その他国内にある事業所に属する資産又は負債の移転を行うものは、「適格判定フロー」に示されているとおり、適格現物出資に該当しませんが、その移転する資産が国内にある事業所に属する資産であっても、「外国法人の発行済株式等の総数の25%以上の数の株式を有する場合におけるその外国法人の株式」である場合は、適格現物出資に該当する場合があります（法法二十二の十四、法令4の3⑩）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)	付表
組織再編成の態様	1	合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 ()	2	適格区分	番号(法第2条 号 該当) その他	
組織再編成に係る関連法人							
名称及び所在地	3	<ul style="list-style-type: none"> ・現物出資法人：(株)〇〇 兵庫県姫路市 ・被現物出資法人：□□CO., LTD シンガポール 〇〇-〇〇 					
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の種類	帳簿価額等		
		△△株式	276 百万				

外国法人に株式を移転している場合には、その株式が他の外国法人株式かどうか及びその保有割合を確認する必要があります。

<現物出資法人の前期の有価証券の内訳書>

有価証券の内訳書

区分・種類・銘柄	期末現在高			異動年月日 異動事由
	数量	金額		
△△株式		百万	千円	・
		276	000,000	・

国外関連者に関する明細書

				事業年度又は連結事業年度
名称	△△CO., LTD			
本店たる事務所の所在地	国名又は地域名	タイ王国		
	所在地	〇〇-〇〇		
主たる事業従業員の数				
資本金の額又は出資金の額	THB100,000,000			
特殊の関係の区分	第 該当 第			
株式等の保有割合	保有	(内 %)	100 %	(内 %)
	被保有	(内 %)	%	(内 %)

要確認事項

外国法人に他の外国法人の株式を現物出資している場合には、前期分の勘定科目内訳書、国外関連者に関する明細書等により当該他の外国法人の株式の保有割合を確認する必要があります。

(外国法人への出資③)

外国法人に国外にある事業所に属する資産を現物出資しているものを適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、外国法人が他の外国法人の恒久的施設に国外資産等の移転を行う現物出資、すなわち外国法人が他の外国法人に国外資産等の移転を行う現物出資のうち当該国外資産等の全部又は一部が当該移転により当該他の外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものとなる現物出資は、適格現物出資に該当しません（法法二十二の十四、法令4の3⑩）。

また、内国法人が外国法人に国外資産等の移転を行う現物出資で当該国外資産等の全部又は一部が当該外国法人の恒久的施設に属しないもののうち内国法人が外国法人に特定国外資産等の移転を行うものは、適格現物出資に該当しません。ただし、当該特定国外資産等の全部が当該移転により当該外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものとなるものについては、適格現物出資に該当する場合があります。（法法二十二の十四、法令4の3⑪）。

要確認事項

外国法人が他の外国法人に資産を移転した場合には、その資産が国外にある事業所に属するものかどうか及び当該他の外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものとなるかどうかを確認する必要があります。

※ 内国法人が外国法人に特定国外資産等を移転した場合には、当該特定国外資産等の全部が当該移転により当該外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものとなるかどうかを確認する必要があります。

キーワード

国外資産等・・・国外にある事業所に属する資産で国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権以外のもの又は国外にある事業所に属する負債をいいます（法法二十二の十四、法令4の3⑩）。

特定国外資産等・・・国外資産等のうち現金、預金、貯金、棚卸資産（不動産及び不動産の上に存する権利を除きます。）及び有価証券以外の資産でその現物出資の日以前1年以内に国外事業所等と内国法人の本店等との間の内部取引その他これに準ずるものにより国外資産等となったものをいいます（法令4の3⑪）。

(外国法人からの出資)

外国法人が国外にある事業所に属する資産を現物出資しているものを適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、外国法人が内国法人に国外にある事業所に属する資産又は負債の移転を行う現物出資は、適格現物出資に該当しません。ただし、当該国外にある事業所に属する資産が国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権である場合は、適格現物出資に該当する場合があります（法法二十二の十四、法令4の3⑩）。

要確認事項

外国法人が内国法人に資産を移転した場合には、その資産が国外にある事業所に属するものかどうかを確認する必要があります。

※ 移転した資産が国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権であるときは、適格現物出資となる場合があります。

(新株予約権付社債)

新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に伴い社債を給付したものを適格現物出資としていないか。

ポイント

現物出資法人が被現物出資法人から引き受けた新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に際して、当該新株予約権付社債に係る社債を給付（現物出資）した場合には、適格現物出資に該当しません（法法2十二の十四）。

着眼点

<誤りの例>

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)	付表
組織再編成の様態	1	合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 (. .)	適格区分	2	通称(法第2条 号 該当) その他	
組織再編成に係る関連法人							
名称及び所在地	3	・現物出資法人：(株)〇〇 兵庫県姫路市 ・被現物出資法人：□□(株) 大阪府中央区					
(組織再編成前) (組織再編成後)							
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の種類	帳簿価額等		
		社債(□□(株)発行分)		100 百万			

<現物出資法人の前期の有価証券の内訳書>

有価証券の内訳書

区分・種類・銘柄	期末現在高			期中増(減)の明細						摘要
	数量	金額		異動年月日 異動事由	数量	金額		売却(買入)先の名称(氏名) 売却(買入)先の所在地(住所)		
		百万	千円			円	百万		千円	
社債 (□□(株)発行)		100	000	000						

キーワード

新株予約権付社債・・・・・・・・新株予約権を付した社債をいいます（会社法2二十二）。

新株予約権・・・・・・・・株式会社に対して行使することにより当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利をいいます（会社法2二十一）。

要確認事項

新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に係る規程等により行使条件を確認する必要があります。

(完全支配関係①)

被現物出資法人の株式の譲渡が予定されている等、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、現物出資前に完全支配関係があることのみをもって、適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、完全支配関係がある場合の適格現物出資は、現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人との間に**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）があり、かつ、現物出資後において、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続することが見込まれていることがその要件とされています(法法2十二の十四イ、法令4の3⑬)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書			事業年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)
組織再編成の態様	1	合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分	2 適格 (法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関係法人					
名称及び所在地	3				
株式保有関係	4	令第4条の3第 項 第 号 該当	直接保有() 間接保有()	式の保有割合 式の保有割合	(組織再編成前) (組織再編成後) 100 % 100 % % %
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	事業関連性 有・無)
従業者の数	6	被合併法人の合併直前の従業者の数 分割直前の分割事業に係る従業者の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の数 完全子法人の株式分配直前の従業者の数	人	合併法人・分割 被現物出資法 人の業務に付 者の数	法人・ 全子法 も従業 人
事業規模	7	指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 標 従業者の数・その他()	左の指標に		標の比較

現物出資時に完全支配関係が継続することが見込まれているかどうかは、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは判断できないため、現物出資を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

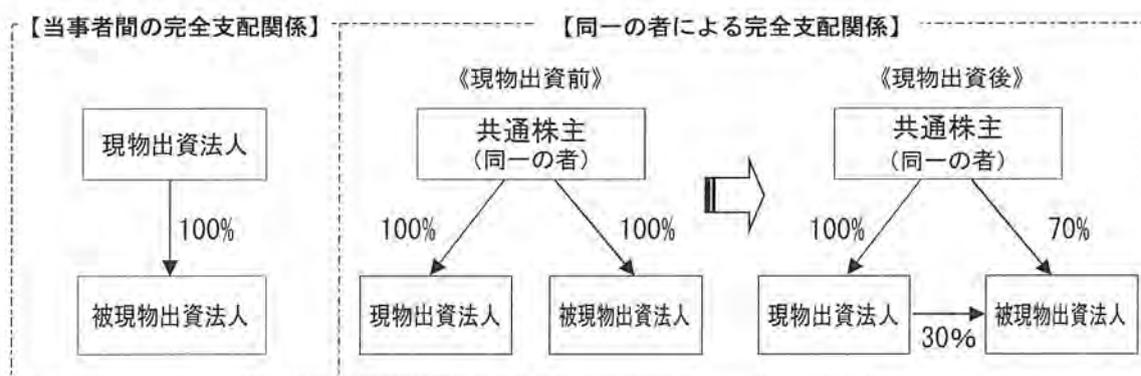
キーワード

当事者間の完全支配関係・・・現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合にあつては、現物出資法人と他の現物出資法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令4の3⑬一）。

同一の者による完全支配関係・・・現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合にあつては、現物出資法人と他の現物出資法人）との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3⑬二）。

複数新設現物出資・・・その現物出資が法人を設立する現物出資で2以上の法人が行うものをいいます（法令4の3⑬一）。

＜イメージ図＞



要確認事項

現物出資を意思決定した際に作成した資料等から、現物出資時に、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参考

現物出資時に、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により、その関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格現物出資とされることはありません。

(完全支配関係②)

有価証券の現物出資において、事業が移転していないことのみをもって、非適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、完全支配関係がある場合の適格現物出資は、現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人との間に**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）があり、かつ、現物出資後において、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続することが見込まれていることがその要件とされています(法法2十二の十四イ、法令4の3⑬)。

したがって、完全支配関係にある法人間の現物出資において、有価証券などの資産を現物出資した場合、事業が移転しないときであっても適格現物出資に該当することがあります。

着眼点

<誤りの例>

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)
組織再編成の態様	1	合併・分割(現物出資)・現物分配()	組織再編成の目的()	適格区分 2 適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> 有価証券の現物出資において、事業が移転していないことのみをもって、非適格現物出資としていないか。 </div>		
株式保有関係	4	(組織再編成前) (組織再編成後) 直接保有の株式の保有割合 100 % 100 % 間接保有の株式の保有割合 % %		
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業者の数	6	被合併法人の分割直前の分割現物出資直前の現物出資直前の現物出資直前の完全子法人の株主に係る従業者の数	前の従業者の数に係る従業者の数	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業者の数
事業規模	7	指 売上金額・従業員数 標 従業者の数	金額又は出資金の額	左の指標による規模の比較
移転した(又は移転を受けた)資産及び負債の明細	10	有価証券	500百万円	

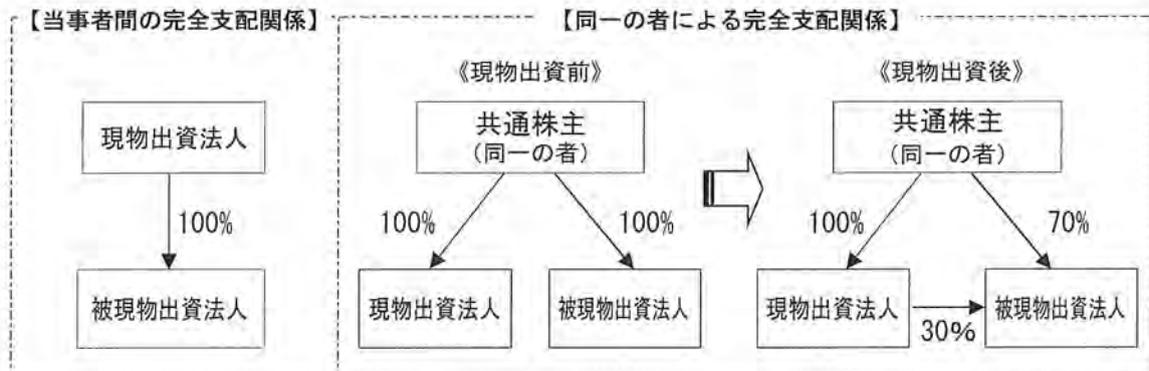
キーワード

当事者間の完全支配関係・・・現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合にあつては、現物出資法人と他の現物出資法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令4の3⑬一）。

同一の者による完全支配関係・・・現物出資法人と被現物出資法人（複数新設現物出資の場合にあつては、現物出資法人と他の現物出資法人）との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3⑬二）。

複数新設現物出資・・・その現物出資が法人を設立する現物出資で2以上の法人が行うものをいいます（法令4の3⑬一）。

<イメージ図>



(支配関係)

現物出資法人与被現物出資法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、現物出資法人与被現物出資法人との間に完全支配関係がない場合であっても、現物出資前において、**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）があり、かつ、現物出資後において、**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）が継続することが見込まれている場合には、次の要件の全てを満たせば適格現物出資に該当することとなります（法法2十二の十四ロ、法令4の3⑭）。

- ・ 現物出資事業に係る主要な資産及び負債が被現物出資法人に移転していること（主要資産引継要件、法法2十二の十四ロ(1)、法基通1-4-8）
- ・ 現物出資直前の現物出資事業に係る**従業者**の総数のおおむね80%以上に相当する数の者が被現物出資法人の業務に従事することが見込まれていること（従業者引継要件）、法法2十二の十四ロ(2)
- ・ 現物出資事業が現物出資後に被現物出資法人において引き続き行われることが見込まれていること（事業継続要件、法法2十二の十四ロ(3)）

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)
組織再編成の態様	1 合併・分割(現物出資) / 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分	2 適格(法第2条 号 該当) / その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 5px; display: inline-block;"> 株式保有割合が100%でなくても、50%超100%未満の場合には、一定の要件を満たせば、適格現物出資に該当しますが、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは、その確認ができないため、現物出資を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。 </div>			
株式保有関係	4 令第4条の3第 項第 号 該当	直接保有の株式の保有割合	(組織再編成前)	(組織再編成後)
		間接保有の株式の保有割合	75 %	75 %
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業者の数	6 被合併法人の合併直前の従業者の数 / 分割直前の分割事業に係る従業者の数 / 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の数 / 完全子法人の株式分配直前の従業者の数	人	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業者の数	人
事業規模	7 指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 / 標 従業者の数・その他()	左の指標による規模の比較		

キーワード

- 当事者間の支配関係**・・・現物出資法人と被現物出資法人（**複数新設現物出資**の場合にあつては、現物出資法人と他の現物出資法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の 50% 超 100%未満の株式等を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令 4 の 3⑭一）。
- 同一の者による支配関係**・・・現物出資法人と被現物出資法人（**複数新設現物出資**の場合にあつては、現物出資法人と他の現物出資法人）との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の 50% 超 100%未満の株式等を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令 4 の 3⑭二）。
- 複数新設現物出資**・・・その現物出資が法人を設立する現物出資で 2 以上の法人が行うものをいいます（法令 4 の 3⑬一）。
- 現物出資事業**・・・現物出資法人の現物出資前に行う事業のうち、被現物出資法人において行われることとなるものをいいます（法法 2 十二の十四ロ(1)）。
- 従業者**・・・役員、使用人その他の者で現物出資の直前において**現物出資事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通 1-4-4）。

参 考

現物出資時に、**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により、その関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格現物出資とされることはありません。

(従業者引継要件)

現物出資法人から引き継いだ従業者が、当該法人から移転した事業に従事することが見込まれていないことのみをもって、非適格現物出資としていないか。

ポイント

法人が行った現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、現物出資法人と被現物出資法人との間に 50%超 100%未満の株式保有関係がある場合の適格現物出資の要件の一つとして、現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が被現物出資法人の業務（当該被現物出資法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含みます。）に従事することが見込まれていることの要件（従業者引継要件）があります（法法 2 十二の十四ロ(2)）。

着眼点

<誤りの例>

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)
組織再編成の態様	合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 (. . .)	適格区分 2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
株式保有関係	4 令第4条の3第 項第 号 該当	(組織再編成前) (組織再編成後)		
		直接保有の株式の保有割合	60 %	65 %
		間接保有の株式の保有割合	%	%
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無)			
従業者の数	6 被合併法人の合併直前の従業者の数 分割直前の分割事業に係る従業者の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の数 完全子法人の株式分配直前の従業者の数	160 人	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業者の数	60 人
		左の数字と比較		

6欄の「従業者の数」欄のうち、被現物出資法人の業務に従事する従業者の数(60人)が現物出資法人の従業者の数(160人)の80%未満となっている。

現物出資事業のうち機械製造業に従事していた従業者(100人)が被現物出資法人では建設業に従事したことをもって、附表「組織再編成に係る主要な明細書」の6欄の被現物出資法人の業務に従事する従業者の数を60人としていないか。

<実際の従業者の従事見込み状況>

	【現物出資法人】			【被現物出資法人】	
〔現物出資前〕	運送業 150人	機械製造業 100人	建設業 60人	建設業 40人	機械製造業 200人
〔現物出資後〕	運送業 150人		建設業 200人(40+160)	機械製造業 200人	

現物出資前の現物出資法人の現物出資事業に係る従業者 160 人の 80%以上の者が被現物出資法人の業務に従事しているため、要件を満たしていることとなる。

キーワード

- 従業者**・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で、現物出資の直前において**現物出資事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通1-4-4）。
- 現物出資事業**・・・・・・・・・・現物出資法人の現物出資前に行う事業のうち、被現物出資法人において行われることとなるものをいいます（法令4の3⑮一）。
- 被現物出資法人の業務**・・・被現物出資法人が現物出資後に行う全ての業務をいいます。

要確認事項

従業者引継要件を満たすかどうかの判定において、**現物出資事業の従業者**が従事することが見込まれている**被現物出資法人の業務**の範囲や種類についてまで加味していないか確認する必要があります（引き継がれる人数の割合のみで判定）。

参 考

- 1 現物出資法人と被現物出資法人との間に50%超100%未満の株式保有関係がある場合に適格現物出資となるためには、従業者引継要件を満たすほか、①**現物出資事業**に係る主要な資産及び負債が被現物出資法人に移転していること、②現物出資法人の**現物出資事業**が被現物出資法人において引き続き行われることが見込まれていることが要件とされています（法法2十二の十四ロ(1)(3)）。
- 2 現物出資時に、現物出資法人の**現物出資事業**に係る**従業者**の総数のおおむね80%以上に相当する数の者が**被現物出資法人の業務**に従事する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により従事しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格現物出資とされることはありません。
- 3 現物出資法人と被現物出資法人との間に資本関係がない場合（50%以下の株式保有関係がある場合を含む。）に適格現物出資となるためには、「共同事業要件フロー」に示されているとおり、従業者引継要件を満たす必要がありますが、この場合の従業者引継要件についても、本取扱いと同様に判定することとなります。

(共同事業要件)

資本関係のない法人間の現物出資であることのみをもって、非適格現物出資としていないか。

ポイント

資本関係のない法人間の現物出資であっても、適格現物出資に該当する場合があります。具体的には、「共同事業要件判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための現物出資として一定の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格現物出資に該当することとなります（法法2十二の十四ハ）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業 年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)	付 票
組織再編成の様態	1	合併・分割・現物出資・株式分配	組織再編成の日	適格区分	2
				適格(法第2条第4号該当)	その他
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	3				
株式保有関係	4	令第4条の3第4項第4号該当	直接保有の株式の保有割合	間接保有の株式の保有割合	(組織再編成前) (組織再編成時)
				0%	0%
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数		合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業員の数	
事業規模	7	売上金額・資本金の額又は出資金の額 従業員の数・その他()		左の指標による規模の比較	
役員	8	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の特定役員			
		役 職 名	氏 名	合併・分割・現物出資・株式分配時の役職名	
支配株主の株式の保有状況	9	氏 名・名 称	旧 株 数	新株継続保有見込の有無	
		(合 計)			株
		被合併法人等の発行済株式等の数		株	
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の種類	帳簿価額等

株式保有割合が50%以下の場合、5欄以下の記載内容の事実確認を行い、それをもとに適格判定をする必要があります。

(事業関連性要件)

資本関係のない法人間の現物出資において、現物出資事業が複数ある場合に、その現物出資事業の一つが被現物出資事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格現物出資としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の現物出資であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための現物出資の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格現物出資に該当することとなります（法法二十二の十四ハ）。

その現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、現物出資法人の**現物出資事業**と被現物出資法人の**被現物出資事業**とが相互に関連するものであることの要件（事業関連性要件）があります（法令4の3⑮一）。

着眼点

例えば、次の1の事業性要件を満たす事業について、次の2の関連性要件を満たす場合には、**現物出資事業**と**被現物出資事業**とは、相互に関連するものに該当するものとなります（法規3①③）。

1 事業性要件の判定

事業性要件とは、現物出資法人及び被現物出資法人が共に実態を有する事業を行っているかどうかを判定するものであり、事業性要件を満たすためには、現物出資の直前においてそれぞれ次に掲げる要件の全てに該当することが必要となります（法規3①一、③）。

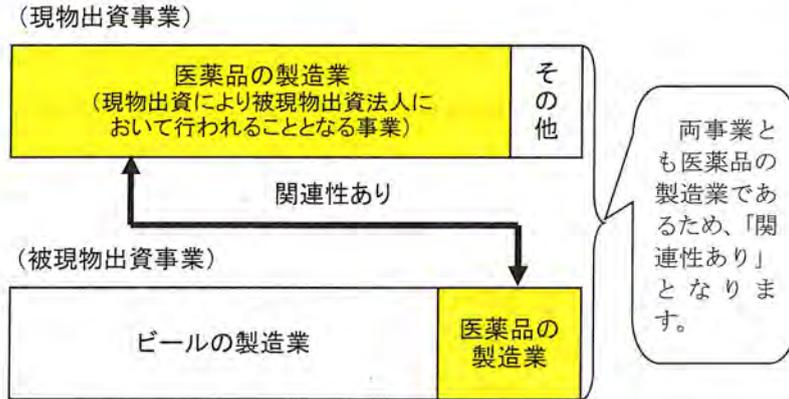
- (1) 本店所在地国に事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有し、又は賃借していること。
- (2) 従業者（役員はその法人の業務に専ら従事するものに限ります。）があること。
- (3) 自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること。



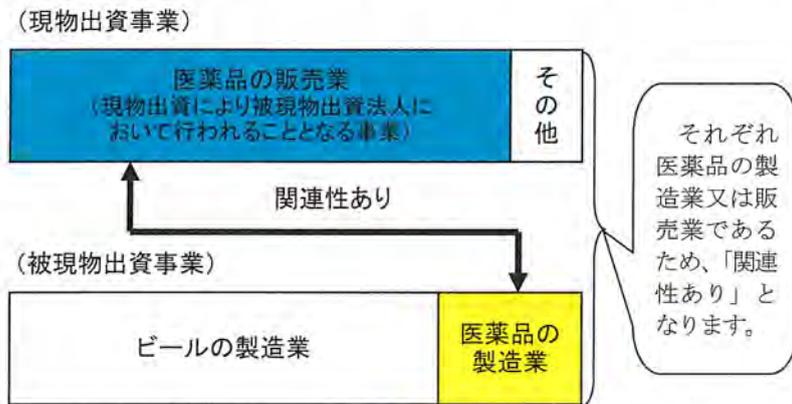
2 関連性要件の判定

関連性要件を満たすためには、**現物出資事業**と**被現物出資事業**とが次のいずれかの場合に該当することが必要となります（法規3①二、②③）。

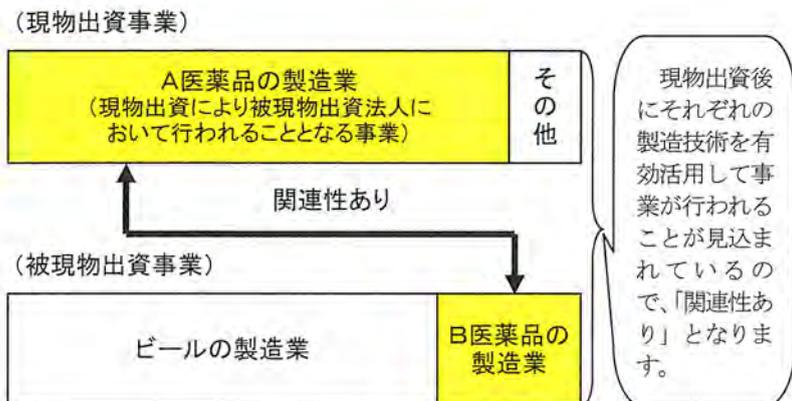
(1) 現物出資の直前において、両事業が同種のものである場合



(2) 現物出資の直前において、両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**が同一のもの又は類似するものである場合



(3) 現物出資の直前において、現物出資後に両事業が両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**を活用して行われることが見込まれている場合



※ 両者は、現物出資後にA医薬品の製造技術とB医薬品の製造技術とを有効活用して、より商品価値の高い医薬品を製造する計画を有する。

いずれの場合であっても、事業関連性要件の判定対象となる事業は、現物出資法人については、被現物出資法人において行われることとなる事業に限定されますが、被現物出資法人についてはこれに限りません。

キーワード

現物出資事業・・・現物出資法人の現物出資前に行う事業のうち、現物出資により被現物出資法人において行われることとなるものをいいます(法令4の3⑮一)。

被現物出資事業・・・被現物出資法人の現物出資前に行う事業のうちのいずれかの事業をいい、**複数新設現物出資**である場合は、他の現物出資法人の**現物出資事業**をいいます(法令4の3⑮一)。

自己の計算・・・現物出資後においても、判定の対象となった事業について、現物出資法人及び被現物出資法人が自ら商品販売等によって収益を獲得することが見込まれる状態にあることをいいます。

なお、事業性要件の一つである「自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること」には、他人の名義をもって、かつ**自己の計算**においてする行為、例えば、代理店として他の法人の名義を掲げているものの当該他の法人からは独立して自ら収益を獲得している法人の行為についても含まれることとなります。

経営資源・・・①事業の用に供される設備、②事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、③事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式、④その他これらに準ずるものをいいます(法規3①二ロ)。

複数新設現物出資・・・その現物出資が法人を設立する現物出資で2以上の法人が行うものをいいます(法令4の3⑬一)。

要確認事項

現物出資事業と**被現物出資事業**が同種のものでない場合であっても、例えば、着眼点の関連性要件に掲げる場合のような関係があるときは、事業関連性があるものとして取り扱うことが相当ですので、注意が必要です。

(事業規模要件)

共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格現物出資としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の現物出資であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための現物出資の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格現物出資に該当することとなります（法法二十二の十四ハ）。

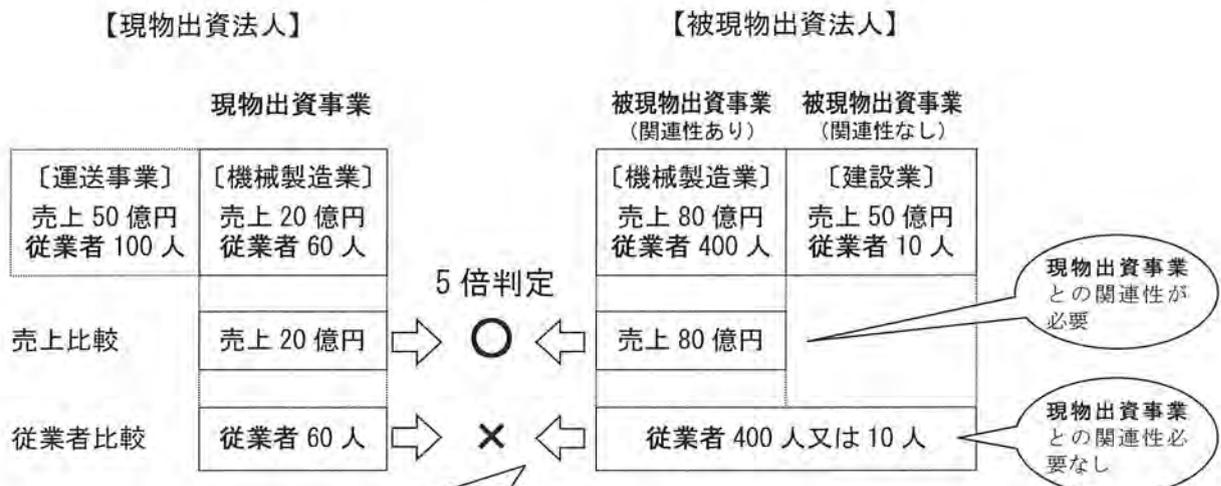
その現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、現物出資法人の現物出資事業と被現物出資法人の被現物出資事業のそれぞれの売上金額、従業者の数若しくはこれらに準ずるものの規模の割合が、おおむね5倍を超えないことの要件（事業規模要件）があります（法令4の3⑤二）。

なお、事業規模要件を満たしていなくても、役員等引継要件を満たしていれば、適格現物出資に該当する場合があります。

着眼点

<現物出資前の現物出資事業と被現物出資事業の比較状況の例>



規模の割合がいずれか一つでもおおむね5倍を超えていなければ事業規模要件を満たしていることとなります。
この例の場合、従業者の数はそれぞれ5倍を超えていますが、売上金額が5倍を超えていないため、要件を満たしていることとなります（法基通1-4-6(注))。

キーワード

現物出資事業・・・現物出資法人の現物出資前に行う事業のうち、被現物出資法人において行われることとなるものをいいます(法令4の3⑮一)。

被現物出資事業・・・被現物出資法人の現物出資前に行う事業のうちのいずれかの事業をいい、**複数新設現物出資**である場合は、他の現物出資法人の**現物出資事業**をいいます(法令4の3⑮一)。

※ 売上金額の比較の場面では、**現物出資事業**と関連する事業に限られますが、**従業者**の数の比較の場面では、被現物出資法人の現物出資前に行う事業のうちいずれかの事業をいい、範囲が限定されていません(法令4の3⑮二)。

従業者・・・役員、使用人その他の者で、現物出資の直前において**現物出資事業**に現に従事する者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます(法基通1-4-4)。

これらに準ずるものの規模・・・例えば、金融機関における預金量等、客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標をいいます(法基通1-4-6)。

複数新設現物出資・・・法人を設立する現物出資(新設現物出資)で2以上の法人が行うものをいいます(法令4の3⑮一)。

要確認事項

規模の判定においては、売上金額又は**従業者**の数等の比較を事業別の指標により比較することとなりますので、事業別に確認を要することとなります。

(役員等引継要件)

現物出資法人の会社法上の役員が被現物出資法人の役員になっていないことのみをもって、非適格現物出資としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の現物出資であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための現物出資の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格現物出資に該当することとなります（法法 2 十二の十四ハ）。

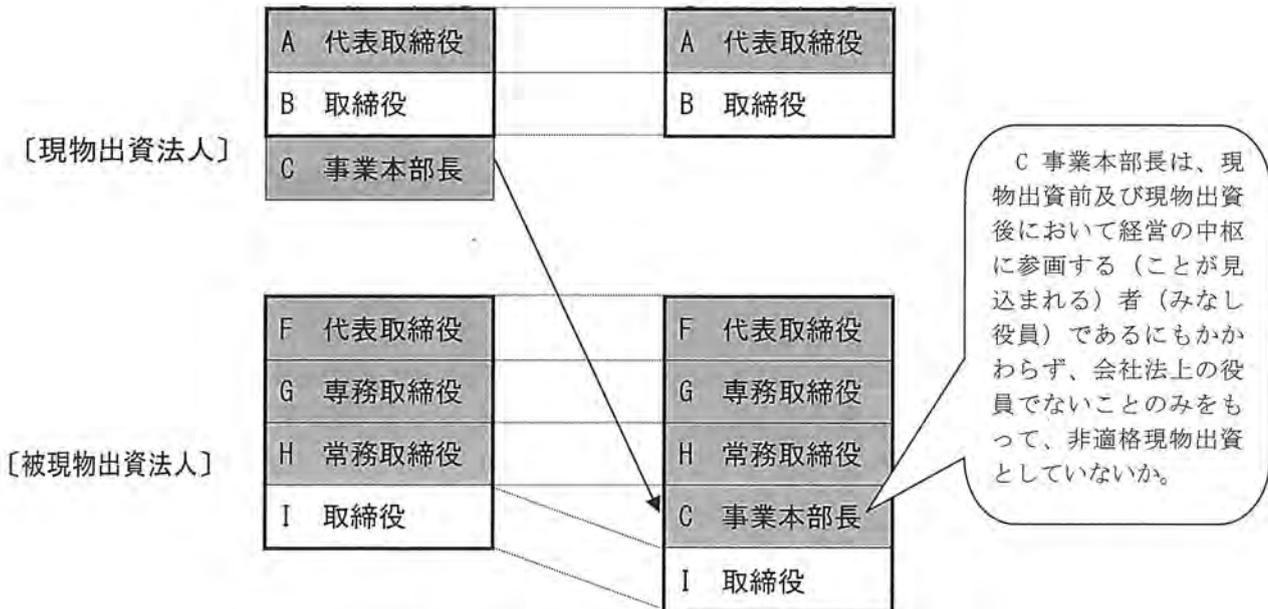
その現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、現物出資前の現物出資法人の**役員等**のいずれかと被現物出資法人の**特定役員**のいずれかとが現物出資後に被現物出資法人の**特定役員**となることが見込まれていることの要件（役員等引継要件）があります（法令 4 の 3⑮二）。

なお、役員等引継要件を満たしていなくても、事業規模要件を満たしていれば、適格現物出資に該当する場合があります。

着眼点

<役員等の引継状況>



※ 網掛けは、それぞれの法人において、経営の中枢に参画する（ことが見込まれる）者を示す。

キーワード

- 役員等**・・・役員及び社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3⑮二）。
※ 役員は、経営の中枢に参画している者に限られていません。
- 特定役員**・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいい、**複数新設現物出資**である場合は、他の現物出資法人の**役員等**をいいます（法令4の3④二、⑮二）。
- これらに準ずる者**・・・役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通1-4-7）。
- 複数新設現物出資**・・・法人を設立する現物出資（新設現物出資）で2以上の法人が行うものをいいます（法令4の3⑬一）。

要確認事項

現物出資法人の経営の中枢に参画している者が、現物出資後の被現物出資法人においても経営の中枢に参画することが見込まれていれば、たとえ、その者が会社法上の役員でなくても、社長等に準ずる者として**特定役員**に該当するため、肩書きにとらわれず、経営の中枢に参画しているかどうかを確認する必要があります。

参考

いわゆるCEO（最高経営責任者）やCOO（最高執行責任者）と称される者で経営の中枢に参画している者は、会社法上の役員でなくても、**特定役員**に該当することとなります。

(事業継続要件)

現物出資時において、現物出資法人の現物出資事業が被現物出資法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格現物出資としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の現物出資であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための現物出資の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格現物出資に該当することとなります（法法 2 十二の十四ハ）。

その現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、現物出資法人の現物出資事業（被現物出資法人の被現物出資事業と関連する事業に限られます。）が、現物出資後の被現物出資法人において、引き続き行われることが見込まれていることの要件（事業継続要件）があります（法令 4 の 3⑮五）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業 年度	法人名	現物出資法人 (又は被現物出資法人)	付 表
組織再編成の様相	1 合併・分割・現物出資・現物分配	組織再編成 日	通格区分	2 適格(法第2条) 号 該当 その他	
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	3				
株式保有関係	4 令第4条の2第1項 号 該当	直接保有の株式の保有割合		(組織再編成前) (組織再編成長)	% %
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	
従業員の数	6 被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数	人	合併法人・分割承継法人・ 被現物出資法人・完全子法人 の業務に従事する従業員 の数	人	
事業規模	7 指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 従業員の数・その他()	互の指標による規模の比較			
役員の状態	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の特定役員				
	役 職 名	氏 名	合併・分割・現物出資・ 株式分配前の役職名		
支配株主の株式 の保有状況	9	氏 名・名			
移転した(又は 移転を受けた)資産 又は負債の明細	10	被合併法人			
		資産・負債の			

共同で事業を行うための現物出資の場合、一定の要件を満たせば、適格現物出資に該当しますが、この付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」だけでは、その確認ができないため、現物出資を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

キーワード

- 現物出資事業**・・・現物出資法人の現物出資前に行う事業のうち、現物出資により被現物出資法人において行われることとなるものをいいます（法令4の3⑮一）。
- 被現物出資事業**・・・被現物出資法人の現物出資前に行う事業のうちのいずれかの事業をいい、**複数新設現物出資**である場合は、他の現物出資法人の**現物出資事業**をいいます（法令4の3⑮一）。
- 複数新設現物出資**・・・法人を設立する現物出資（新設現物出資）で2以上の法人が行うものをいいます（法令4の3⑬一）。

要確認事項

現物出資時に、**現物出資事業**が現物出資後の被現物出資法人において引き続き行われることが見込まれているかどうかは、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」等では確認できないことから、現物出資を意思決定した際に作成した資料等で確認する必要があります。

参 考

現物出資時に、**現物出資事業**が被現物出資法人において、引き続き行われる見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により、その事業が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格現物出資とされることはありません。

(株式継続保有要件)

現物出資時において、株式の継続保有が見込まれていないにもかかわらず、適格現物出資としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の現物出資であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための現物出資の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格現物出資に該当することとなります（法法2十二の十四ハ）。

その現物出資が適格現物出資に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、現物出資により現物出資法人が交付を受ける被現物出資法人の株式等の全部を継続して保有することが見込まれていることの要件（株式継続保有要件）があります（法令4の3⑩六）。

要確認事項

現物出資を意思決定した際に作成した資料等から、現物出資時に、現物出資法人が交付を受ける被現物出資法人の株式等の全部を継続して保有することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参 考

現物出資時に、株式等の継続保有の見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により継続保有しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって、非適格現物出資とされることはありません。

(被現物出資法人の株式の取得価額)

適格現物出資により交付を受ける被現物出資法人の株式の取得価額に移転資産及び移転負債に係る税務上の否認金の額に相当する金額を含めているか。

ポイント

適格現物出資により交付を受けた被現物出資法人の株式の取得価額は、適格現物出資の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を減算した金額（当該株式の交付を受けるために要した費用がある場合には、その費用を加算した金額）となります（法令119①七）。

なお、移転資産及び移転負債の帳簿価額には、移転資産等に係る減価償却超過額や任意引当金などの税務上の否認金の額に相当する金額を含んだ金額となります。

着眼点

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

		事業年度	法人名	現物出資法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
御注意	区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		①	減 ②	増 ③	④
2	1	円	円	円	円
発行済株式又は出資のうち Ⅱ 項首現在利益積立金額 差引翌期首現在利益積立金額	利益準備金				
	積立金				
	減価償却超過額	30		△ 30	
	退職給付引当金	100		△ 100	
	被現物出資法人株式			130	130
		(計 130)			(計 130)

税務上の否認金の額が被現物出資法人の株式の取得価額に振り替えられているか。

合計額が一致しているか

要確認事項

税務上の否認金の額がある場合、被現物出資法人の株式の取得価額に、当該否認金の額に相当する金額が含まれているかを確認する必要があります。

(一括償却資産)

適格現物出資により一括償却資産を被現物出資法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資を行った場合には、現物出資法人は適格現物出資の直前の一括償却資産のうち、「適格現物出資により移転する事業の用に供するために取得した減価償却資産に係るもの（その要件を満たすことを明らかにする書類が保存されているものに限ります。）」及び「期中損金経理の対象としたもの」を被現物出資法人に引き継ぐこととされています(法令 133 の 2⑦二、法規 27 の 17)。

「適格現物出資により移転する事業の用に供するために取得した減価償却資産に係るもの」の引継ぎを行う場合には、現物出資法人は適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています(法令 133 の 2⑧、法規 27 の 19)。

なお、「期中損金経理の対象としたもの」は、「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」が提出されている場合に引き継ぐこととなります(法令 133 の 2②③、法規 27 の 18)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	現物出資法人
組織再編成の態様	△ 一括分割 / 現物出資	組織再編成の態様	適格	法人番号	〒	〒
組織再編成に係る関連法人	・現物出資法人：(株)〇〇 ・被現物出資法人：(株)□□		適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書	納税地	〒	〒
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の種別	法人名等	〒	〒
	一括償却資産			納税地	〒	〒

適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書		別添項目	届出年月日
法人名等	〒	納税地	〒
納税地	〒	法人名等	〒
代表者氏名	〒	代表者氏名	〒
代表者住所	〒	代表者住所	〒
事業種別	〒	事業種別	〒
法人名等	〒	法人名等	〒
納税地	〒	納税地	〒
代表者氏名	〒	代表者氏名	〒
適格分割等の日	年 月 日	適格分割等の日	年 月 日
分割承継法人等に	円	分割承継法人等に	円

引継ぎに関する届出書が提出されているか。

移転する事業に係る一括償却資産が適正に引き継がれているか。

参 考

「適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります(法規 27 の 19)。

- 1 現物出資法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格現物出資の日
- 4 被現物出資法人に引き継ぐ一括償却資産の帳簿価額及びその一括償却資産に係る一括償却対象額
- 5 一括償却資産が生じた事業年度開始の日及び終了の日
- 6 その他参考となるべき事項

(繰延消費税額等)

適格現物出資により繰延消費税額等を被現物出資法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資を行った場合には、現物出資法人は適格現物出資の直前の繰延消費税額等のうち、「適格現物出資により移転する資産に係るもの（その要件を満たすことを明らかにする書類が保存されているものに限り。）」及び「期中損金経理を行ったもの」を被現物出資法人に引き継ぐこととされています（法令 139 の 4⑫二、法規 28 の 2）。

「適格現物出資により移転する資産に係るもの」の引継ぎを行う場合には、現物出資法人は適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法令 139 の 4⑬、法規 28 の 4）。

なお、「期中損金経理を行ったもの」は、「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」が提出されている場合に引き継ぐこととなります（法令 139 の 4⑦⑧、法規 28 の 3）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

組織再編成の態様 1		合併・分割 現物出資 現物分配	組織再編成 日 ...	適格区分 適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地 3	・現物出資法人：(株)〇〇 ・被現物出資法人：(株)□□			
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細 10	資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の引	
	繰延消費税額等			

適格分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書

納税地 (フリガナ)	電話()
法人名称	現物出資法人
法人番号 (フリガナ)	
代表者氏名	
代表者住所	
事業種目	

引継ぎに関する届出書が提出されているか。

移転する資産に係る繰延消費税額等のうち届出に係るものが適正に引き継がれているか。

参 考

「適格分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 28 の 4）。

- 1 現物出資法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格現物出資の日
- 4 被現物出資法人に引き継ぐ繰延消費税額等
- 5 繰延消費税額等の生じた事業年度開始の日及び終了の日
- 6 その他参考となるべき事項

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を被現物出資法人に引き継いでいないか。

ポイント

現物出資法人が適格現物出資の直前において有する圧縮記帳に係る特別勘定の金額のうち、その適格現物出資に係る被現物出資法人において圧縮対象資産の取得等に充てようとする部分の金額は、被現物出資法人に引き継ぐこととされています（法法 43⑧二、48⑧二、措法 64 の 2④二、65 の 8④二）。

この引継ぎを行う場合には、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法法 43⑨、48⑨、措法 64 の 2⑤、65 の 8⑤）。

なお、適格分割等を行った場合の国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書等が提出されている場合には、その期中特別勘定の金額は、引き継ぐこととなります。

一方、非適格現物出資の場合は、被現物出資法人に引き継ぐことはできませんので、現物出資法人自らが圧縮対象資産を取得する見込みがない場合には、取り崩す必要があります。

着眼点

< 現物出資法人の現物出資の日の属する事業年度 >

① 収用換地等に伴い取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	法人名	現物出資法人	別表十三四
譲渡	公共事業者の名称	1	代替資産	取得した代替資産の種類	
費用	交付を受けた金額	2	期繰	(29) - (32)	27
	差引譲渡経費の額	14		同上のうち前期末までに圧縮対象資産に算入された金額	34
算	交換取得資産に係る譲渡経費の額	16	算	益金の額に引き算される金額	35
	補償金等の額又は保留地の対価の額に対応する帳簿価額	17		期中特別勘定の金額	36
帳簿価	交換取得資産の種類	17	交換	交換取得資産の種類	37

非適格現物出資により、取得見込資産に係る事業が移転し、現物出資法人において取得に充てる見込みのない特別勘定の金額が含まれていないか。

要確認事項

非適格現物出資の場合で、現物出資法人が圧縮対象資産を取得する予定がないときは、特別勘定が取り崩されているかどうかを確認する必要があります。

適格現物出資である場合で、被現物出資法人に特別勘定が引き継がれているときは、所定の届出書の提出の有無を確認する必要があります。

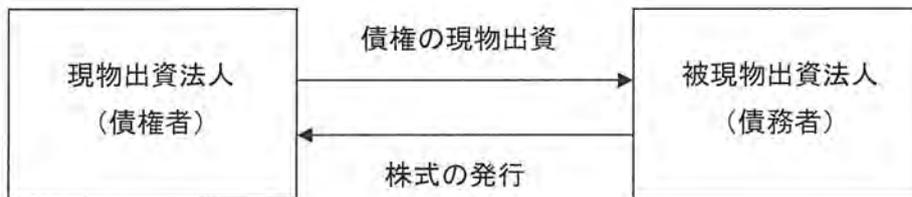
(デット・エクイティ・スワップ①)

デット・エクイティ・スワップが適格現物出資に該当するにもかかわらず、その消滅した債権に係る損失の額が計上されていないか。

ポイント

債権の非適格現物出資により取得した株式の取得価額は、その債権の非適格現物出資時の時価となり（法令 119①二）、その取得した株式の取得価額と消滅した債権の帳簿価額との差額は、その非適格現物出資のあった事業年度の損金の額に算入されることとなります（法法 22）。

一方、再建支援の一形態として行われたデット・エクイティ・スワップ（DES）が適格現物出資に該当する場合には、適格現物出資によって消滅する債権は、現物出資法人である債権者における帳簿価額で譲渡をしたものとされます（法法 62 の 4①）ので、譲渡（消滅）した債権に係る損失の計上は認められないこととなります。



着眼点

<現物出資法人の雑益、雑損失等の内訳書>

雑益、雑損失等の内訳書

科 目	取引の内容	相 手 先		金 額 百 千 円
		名称 (氏名)	所在地 (住所)	
雑	特別損失	債権譲渡損失	被現物出資法人	49,000,000
損				
失				

適格現物出資に該当する場合に損金の額に算入していないか。

要確認事項

債務者である被現物出資法人との支配関係を確認することにより、適格現物出資に該当しないか検討する必要があります。

同族会社等の判定に関する明細書				事業年度又は連結事業年度	法人名	被現物出資法人		
同族会社	1	内	100,000	特定同族会社	21	11		
	2		100,000		22		%	
	3		100.0		23			
	4	内			24			
	5				25			
	6				26			
の社	7			同族会社	27	%		
	8				28			
利	9			同族会社	29	%		
	10				30			
定	11			同族会社	31	%		
	12				32			
判定基準となる				主等の株式数等の明細				
順位	判定基準となる株主（社員）及び同族会社			判定基準となる株主等との続柄	株式数又は出資の金額等			
株式数等	議決権数	住所又は所在地	氏名又は法人名		株式数又は出資の金額	議決権の数	株式数又は出資の金額	議決権の数
1			現物出資法人	本人	19	20	21	22
							100,000	

被現物出資法人と現物出資法人との間に当事者間の完全支配関係あり。

特定同族会社

キーワード

デット・エクイティ・スワップ（DES）・・・債務（Debt）と株式（Equity）を交換（Swap）する取引をいい、債権者がその有する債権を債務者に対して現物出資することをいいます。このため一般には「債務の株式化」ともいわれています。

(デット・エクイティ・スワップ②)

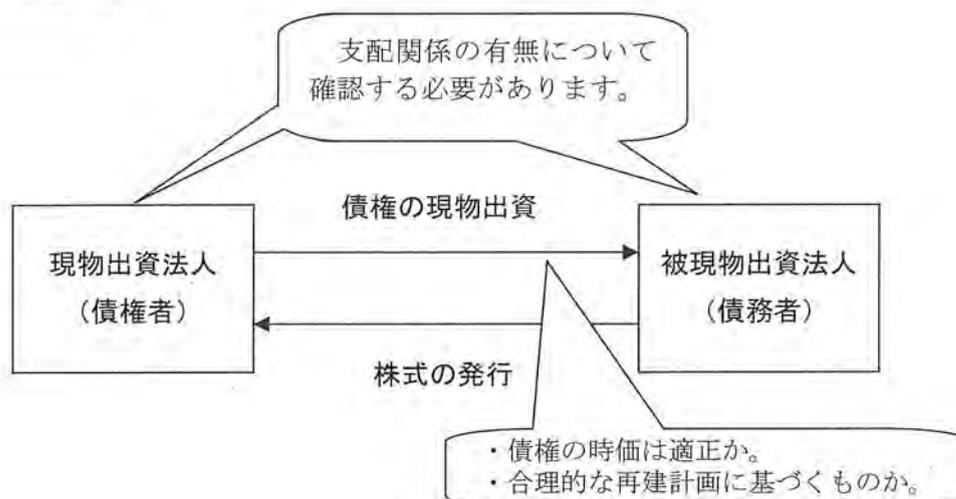
非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われている場合、消滅した債権に係る損失の額は適正に計算されているか。

ポイント

再建支援の一形態として現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われた場合には、その現物出資により取得した株式の取得価額は、適格現物出資となる場合を除き、その取得時の債権の時価相当額とされ（法令 119①二、法基通 2-3-14）、その時価と消滅した債権の帳簿価額との差額は、その現物出資のあった事業年度の損金の額として処理されることとなります（法法 22）。

ただし、そのデット・エクイティ・スワップを含む再建計画が、経済合理性のない過剰支援と認められるような場合で、消滅した債権の時価に比して対価として交付を受けた株式の価額が下回るときは、現物出資法人（債権者）から被現物出資法人（債務者）に対する寄附金の額に該当する場合があります（法法 37⑧）。

着眼点



キーワード

デット・エクイティ・スワップ (DES)・・・債務 (Debt) と株式 (Equity) を交換 (Swap) する取引をいい、債権者がその有する債権を債務者に対して現物出資することをいいます。このため一般には「債務の株式化」ともいわれています。

参 考

合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断することとなりますが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものとして取り扱われることとなります（法基通9-4-2（注））。

(資本金等の額)

適格現物出資に係る現物出資法人の現物出資前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物出資法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格現物出資により被現物出資法人が現物出資法人から移転を受けた資産又は負債につき、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以前の各事業年度分の調査等により税務上の否認金の額があることが判明した場合、当該被現物出資法人において、当該否認金の額に相当する資本金等の額を変動させる必要があります(法令8①八)。

着眼点

【例】×2年4月1日現物出資 現物出資法人A 被現物出資法人B
 ×1年3月期に係る税務調査があり、×3年12月に次のとおり更正があった。

現物出資法人 減価償却超過額 100

現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以前の各事業年度の否認金の額のうち、移転資産等に係るものが引き継がれているか。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度 ×2.4.1 ×3.3.31	法人名	被現物出資法人 B		別表五(一)
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
区 分	期首現在 利益積立金額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③	④	平三十一・四・一以後終
	①	減 ②	増 ③			
1	円	円	円	円	円	注意 この表は、通 算上 期首現在利 益積立額
2						
3			100			
4			△100			
II 資本金等の額の計算に関する明細書						
区 分	期首現在 資本金等の額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 資本金等の額 ①-②+③	④	平三十一・四・一以後終
	①	減 ②	増 ③			
32	円	円	円	円	円	注意 この表は、通 算上 期首現在利 益積立額
33						
34			100			
35						
36						
差引合計額						

要確認事項

適格現物出資後に調査が行われた場合、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以前の各事業年度分の更正内容を確認し、被現物出資法人に移転した資産又は負債に係るものが適正に引き継がれているかの確認が必要となります。

(利益積立金額)

適格現物出資に係る現物出資法人の利益積立金額を被現物出資法人に引き継いでいないか。

ポイント

適格現物出資が行われた場合、現物出資法人から利益積立金額の引継ぎを受けることはありません。

着眼点

組織再編成の態様	1	合併・分割・吸収分割() 現物出資() 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分	2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3					
株式保有関係	4	令第4条の3第 項第 号 該当	(組織再編成前) (組織再編成後) 直接保有の株式の保有割合 % % 間接保有の株式の保有割合 % %			
主要な事業の種類	5	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	(事業関連性 有・無)	
従業員の数	6	被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数		人 合併法人・分割承継法人・被現物出資法人・完全子法人の業務に従事する従業員の数		
事業規模	7	売上金額・資本金の額又は出資金の額 従業員の数・その他()		左の指標による規模の比較		

適格現物出資

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

I 利益積立金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	被現物出資法人	
区分	1	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		①	減 ②	増 ③	①-②+③ ④
利益準備金	1	25,000,000 円		※10,000,000 円	35,000,000 円
積立金	2	10,000,000		※5,000,000	15,000,000
減価償却超過額	3	4,000,000		※7,000,000	11,000,000
有価証券評価損	4			※3,000,000	3,000,000
資本金等の額	5			△25,000,000	△25,000,000
差引合計額	31				
II 資本金等の額の計算に関する明細書		期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額
区分	1	①	増 減 ③		④
		①	増	減	④
資本金又は出資金	32	500,000,000 円		※10,000,000 円	510,000,000 円
資本準備金	33	10,000,000			
利益積立金額	34			25,000,000	25,000,000
差引合計	35				

御注意
2
発行済株式又は出資
= 期首現在利益積立金額
= 差引翌期首現在利益積立金額
この表は、通常の発行済株式又は出資

別表五(一)
平三十一・四・一以後終了事

資本金等の額への振替処理が適正に行われているか。

要確認事項

現物出資に係る被現物出資法人においては、現物出資により現物出資法人から利益積立金額の引継ぎを受けることはありません。

適格現物出資により移転を受けた資産及び負債の簿価純資産価額が、被現物出資法人において資本金等の額の増加額として適正に処理されているかを確認する必要があります。

参 考

現物出資により増加する資本金等の額が誤って利益積立金額の増加額として処理されている場合、資本金等の額が過少となっている可能性があります。その場合、寄附金の損金算入限度額の計算等に影響を及ぼすこととなりますので、注意が必要です。

(棚卸資産)

適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた棚卸資産の取得価額は、現物出資法人の適格現物出資の直前の帳簿価額によって
いるか。

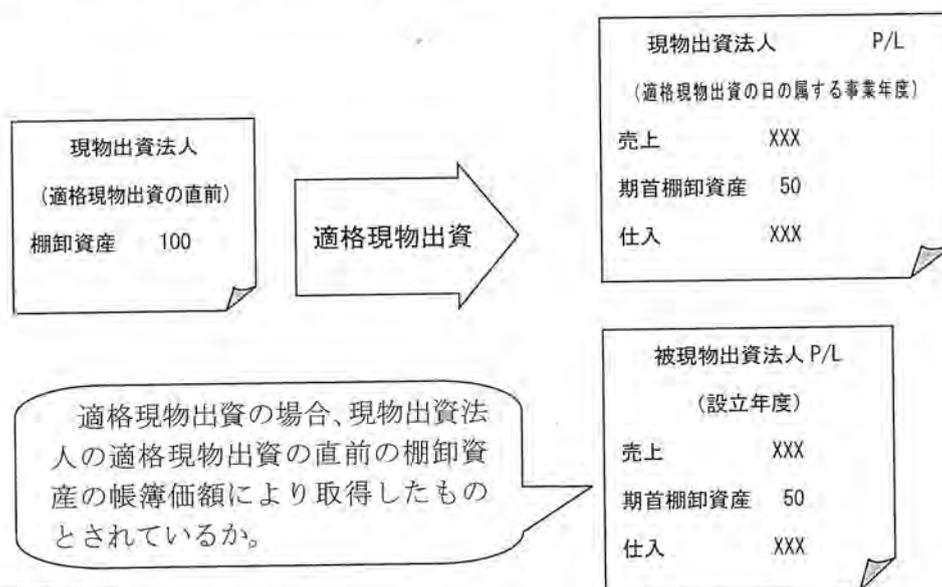
ポイント

適格現物出資が行われた場合には、現物出資法人の移転資産及び移転負債は、適格現物出資の直前の帳簿価額により、被現物出資法人に譲渡したものとされることから、適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた棚卸資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の税務上の帳簿価額により取得したものとされます(法法62の4①、法令123の5)。

また、被現物出資法人が適格現物出資により移転を受けた棚卸資産のその適格現物出資後の期末評価額は、現物出資法人の適格現物出資直前の時における棚卸資産の評価額の計算の基礎となった取得価額に、被現物出資法人が当該棚卸資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額を棚卸資産の評価額の計算の基礎となる取得価額として算出することとなります(法令32④)。

着眼点

〈 適格現物出資により被現物出資法人を設立した場合の例 〉



要確認事項

適格現物出資により移転を受ける棚卸資産の被現物出資法人における取得価額が、適格現物出資の直前の現物出資法人の帳簿価額によっているかは、被現物出資法人の決算書のみでは確認できないので、移転資産の明細書等により確認する必要があります。

(減価償却資産)

適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた減価償却資産について、現物出資法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか。

ポイント

適格現物出資が行われた場合には、現物出資法人の移転資産及び移転負債は、適格現物出資の直前の帳簿価額により被現物出資法人に譲渡したものとされることから、適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた減価償却資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の税務上の帳簿価額により取得したものとされます(法法62の4①)。

この税務上の帳簿価額には、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります(法令123の5)。

なお、適格現物出資により現物出資法人から移転を受けた減価償却資産の取得価額は、次の金額の合計額となります(法令54①五口)。

- 1 現物出資法人が適格現物出資の日の前日を事業年度終了の日とした場合に当該事業年度においてその減価償却資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額
- 2 被現物出資法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

また、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以後の損金経理額には、現物出資法人の当該事業年度の期中損金経理額として帳簿に記載した金額及び当該事業年度前の損金経理額のうち、損金の額に算入されなかった金額(償却限度超過額)が含まれます(法法31④)。

着眼点

<被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度分〔別表十六(一)〕>

資 産 区 分 取 得 価 額 帳 簿 額	種 類	1	建 物
	構 造	2	
	細 目	3	
	取 得 年 月 日	4	
	事業の用に供した年月	5	
	耐 用 年 数	6	年
	取得価額又は製作価額	7	外 円
	圧縮記帳による 積立金計上額	8	
	差引取得価額 (7)-(8)	9	
	償却額計算の対象となる 期末現在の帳簿記載金額	10	80,000
	期末現在の積立金の額	11	
		外△	80,000
前期から繰り越した償却超過額		外	10,000
合 計	16		90,000
			(13)+(14)+(15)

現物出資法人 B/S	
建物	80,000
:	
現物出資法人	
	別表5(1)
償却限度超過額	10,000
:	

現物出資法人から移転を受けた資産について、帳簿価額で引き継いでいるか。

適格現物出資により移転を受けた減価償却資産に係る現物出資法人の適格現物出資の直前の償却限度超過額を引き継いでいるか。

要確認事項

適格現物出資により引継ぎを受ける減価償却資産の適格現物出資の日の属する事業年度前の償却限度超過額が、引継ぎもれとなっていないか確認する必要があります（法法31④）。

参 考

適格現物出資により引継ぎを受けた減価償却資産に係る取扱いには、次のようなものがあります。

- 1 現物出資法人から移転を受けた減価償却資産について、被現物出資法人が適格現物出資時に帳簿に記載した金額が、現物出資法人の適格現物出資直前の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法31⑤、法令61の4一）。
- 2 現物出資法人から移転を受けた減価償却資産は、現物出資法人がその減価償却資産の取得をした日において、被現物出資法人が取得したものとみなして、償却の方法を適用します（法令48の3）。
- 3 現物出資法人から移転を受けた減価償却資産の耐用年数は、中古資産の耐用年数によることができます（耐令3①②）。

(繰延資産①)

適格現物出資により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適正に引き継がれているか。

ポイント

適格現物出資を行った場合において、次の繰延資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の税務上の帳簿価額により被現物出資法人に引き継ぐものとされています（法第 32 条④二、⑤）。

- イ 移転する資産、負債又は契約と密接な関連を有する繰延資産
- ロ 移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産のうち現物出資法人が期中損金経理額の損金算入の対象としたもの
- ハ 移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産のうち所定の届出を行ったもの

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	被現物出資法人	付表
組織再編成の種類	合併・分割 現物分配	組織再編成の目的		適格分割等により移転する資産等と関連を有する繰延資産の引継ぎに関する届出書	届出番号 届出年月日
名称及び所在地	組織再編成に係る ・現物出資法人：(株)〇〇 ・被現物出資法人：(株)□□	資産・負債の種類	帳簿価	移転した(又は)	繰延資産
<p>移転を受ける資産、負債又は契約と密接な関連を有する繰延資産が引き継がれているか。</p>		<p>適格現物出資により、移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産を移転させている場合には、現物出資法人において、届出書が提出されているか。 ※ 期中損金経理を行っている場合には、期中損金経理に係る届出書が提出されているか。</p>			

要検討事項

適格現物出資により移転を受ける繰延資産のうち、現物出資により移転を受ける資産、負債又は契約と関連を有するもの（密接に関連を有するもの及び期中損金経理額の損金算入の対象となったものを除く。）について、現物出資法人が「適格分割等により移転する資産等と関連を有する繰延資産の引継ぎに関する届出書」を提出しているかを確認する必要があります。

(繰延資産②)

適格現物出資により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適格現物出資の直前の現物出資法人の帳簿価額により適正に被現物出資法人に引き継がれているか。

ポイント

適格現物出資が行われた場合には、現物出資法人の移転資産又は移転負債は、適格現物出資の直前の帳簿価額により被現物出資法人に譲渡したものとされることから、適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた資産、負債又は契約に係る繰延資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の税務上の帳簿価額による取得をしたものとされています（法法 32④二、法法 62 の 4①）。

この税務上の帳簿価額には、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります（法令 123 の 5）。

着眼点

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

	事業年度 又は連結 事業年度	法人名	被現物出資法人
I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書			
繰延資産の種類	1		
支出した年月	2		
支出した金額	3	円	円
償却期間の月数	4	月	月
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5		
当期分の償却限度額 (3) × $\frac{(5)}{(4)}$	6	円	円
当期償却額	7		
差引	償却不足額 (6) - (7)	8	
	償却超過額 (7) - (6)	9	
償却	前期からの繰越額	10	外

適格現物出資の日の属する事業年度に現物出資法人から引き継いだ繰延資産である場合・・・

⑤欄は、適格現物出資の日からその事業年度終了の日までの月数となっているか。

⑩欄は、現物出資法人の適格現物出資の直前の時の償却超過額と一致しているか（法法 32⑥）。

別表十六内 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

要確認事項

被現物出資法人が移転を受けた繰延資産について、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前に償却超過額がある場合には、被現物出資法人に当該償却超過額が適正に引き継がれているかを確認する必要があります。

参 考

適格現物出資の場合、現物出資法人から移転を受けた繰延資産について、被現物出資法人が適格現物出資時に帳簿に記載した金額が、現物出資法人の適格現物出資直前の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法 32⑦、法令 66 の 2 一）。

(欠損金額①)

適格現物出資に該当することをもって、現物出資法人の未処理欠損金額を被現物出資法人に引き継いでいないか。

ポイント

未処理欠損金額を引き継ぐことができるのは、適格合併及び完全支配関係がある法人の残余財産の確定に限られています（法法57②）。

したがって、現物出資の場合は、適格現物出資に該当するときであっても、現物出資法人の未処理欠損金額は、被現物出資法人へ引き継ぐことはできません。

着眼点

<誤りの例>

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書				事業年度	31.3.31	法人名	被現物出資法人
控除前所得金額 (別表四「39」の①)-(別表七(二)「9」又は「21」)				1	所得金額控除限度額 (1) × $\frac{50, 55 \text{ 又は } 100}{100}$		2
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 (当該事業年度の(3)と(2)-当該事業年度の(4)の合計額のうち少ない金額)	翌期繰越額 (3)-(4)又は(別表七(三)「15」)			
		3	4	5			
...	青色欠損・繰りみなし欠損・災害損失						
30.3.31	青色欠損・繰りみなし欠損・災害損失	3,000,000		3,000,000			
...	青色欠損・繰りみなし欠損・災害損失						
計		3,000,000		3,000,000			
当	欠 損 金 額 (別表四「49」の①)	1,000,000	欠損金の繰戻し額				
期	同上のうち	災 害 損 失 金					
分		青 色 欠 損 金	1,000,000	4,000,000			
合 計							

前期の翌期繰越額と、当期の控除未済欠損金額が一致していない。

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書				事業年度	2.3.31	法人名	被現物出資法人
控除前所得金額 (別表四「39」の①)-(別表七(二)「9」又は「21」)				1	所得金額控除限度額 (1) × $\frac{50 \text{ 又は } 100}{100}$		2
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 (当該事業年度の(3)と(2)-当該事業年度の(4)の合計額のうち少ない金額)	翌期繰越額 (3)-(4)又は(別表七(三)「15」)			
		3	4	5			
...	青色欠損・繰りみなし欠損・災害損失						
30.3.31	青色欠損・繰りみなし欠損・災害損失	5,000,000	4,000,000	1,000,000			
1.3.31	青色欠損・繰りみなし欠損・災害損失	1,000,000		1,000,000			
計		6,000,000	4,000,000	2,000,000			
当	欠 損 金 額 (別表四「47」の①)		欠損金の繰戻し額				
期	同上のうち	災 害 損 失 金					
分		青 色 欠 損 金					
合 計							

IV 現物出資編 《4 現物出資に係る移転資産等の処理：被現物出資法人編》

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	現物出資法人
組織再編成の態様	1	2・3・31		
		合併・分割() ; 組織再編成の日 (22・1)	2	適格(法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法				
名称及び所在地	3	現物出資法人(株)〇〇 被現物出資法人(株)△△		適格現物出資

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書		事業年度	法人名	現物出資法人
控除前所得金額 (別表四「39の①」)-(別表七(二)「9」又は「21」)		31 3 31		
1		所得金額控除限度額 (1) × $\frac{50, 55 \text{ 又は } 100}{100}$		2
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 (当期事業年度の(3)と(2)-当該事業年度の(4)の合計額のうち少ない金額)	翌期繰越額 ((3)-(4))又は(別表七(三)「15」)
		3	4	5
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円	
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			円
30.3.31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	3,000,000	1,000,000	2,000,000
計		3,000,000	1,000,000	2,000,000
当期	欠損金額 (別表四「49の①」)		欠損金の繰戻し額	
同上のうち	災害損失金			
分	青色欠損金			
合計				2,000,000

前期の翌期繰越額と、当期の控除未済欠損金額が一致していない。

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書		事業年度	法人名	現物出資法人
控除前所得金額 (別表四「39の①」)-(別表七(二)「9」又は「21」)		2・3・31		
1		所得金額控除限度額 (1) × $\frac{50 \text{ 又は } 100}{100}$		2
事業年度	区 分	控除未済欠損金額		
		3		
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			円
・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
30.3.31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	0		0
計				
当期	欠損金額 (別表四「47の①」)	5,000,000	欠損金の繰戻し額	
同上のうち	災害損失金			
分	青色欠損金	5,000,000		5,000,000
合計				5,000,000

現物出資法人の未処理欠損金額を被現物出資法人に引き継いでいないか。

(欠損金額②)

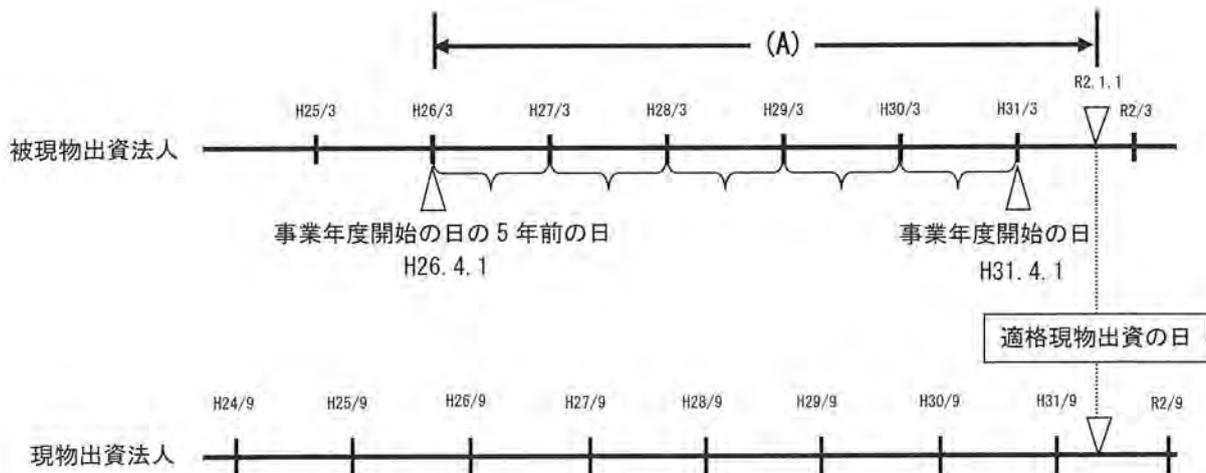
適格現物出資の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、被現物出資法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか。

ポイント

適格現物出資が行われた場合であっても、現物出資法人の未処理欠損金額を引き継ぐことはできず、また、一定の場合は、被現物出資法人の欠損金額の繰越しが制限されます。具体的には、下図のとおり**支配関係**が被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後（Aの期間）に生じている場合には、その適格現物出資が共同で事業を営むためのもの（みなし共同事業要件）に該当する場合を除き、次の欠損金額はないものとされます(法法57④)。

- 1 被現物出資法人の**支配関係事業年度前**の各事業年度で**前10年内事業年度**に該当する事業年度において生じた欠損金額（被現物出資法人において**前10年内事業年度**の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び法人税法第80条の欠損金の繰戻しによる還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。）
- 2 被現物出資法人の**支配関係事業年度以後**の各事業年度で**前10年内事業年度**に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち**特定資産譲渡等損失額**に相当する金額から成る部分の金額として政令（法令112⑩）で定める金額

※ 非適格現物出資の場合には、**欠損金額**の繰越制限はありません。



着眼点

適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	被現物出資法人	別表七(一)付表一 平三十一・四
適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額					
事業年度	欠損金の区分	控除未済欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額	被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額 適格合併等の別：適格合併・既余財産の確定 適格合併等の日： 被合併法人等の名称：		調整後の控除未済欠損金額
		前期の別表七(一)「5」又は(4)。(7)若しくは別表七(一)付表三「5」若しくは別表七(一)付表四「5」	被合併法人等の事業年度	欠損区分	支配関係が適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じていないか。
		1			円

支配関係がある法人との間で適格組織再編成等が行われた場合の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額				計算の明細
適格組織再編成等の別		合併(適格・非適格)・既余財産の確定・適格分割(適格現物出資)・適格現物分配		適格組織再編成等の日
対象法人の別		被合併法人等(名称：)		支配関係発生日
対象法人の事業年度	欠損金の区分	共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれかに該当する場合	共同事業要件に該当する場合又は5年継続支配関係がある場合のいずれにも該当しない場合	
		被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」	被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額	被合併法人等の最終の事業年度の別表七(一)「5」又は当該法人の前期の別表七(一)「5」
		4	5	6
				7

みなし共同事業要件を満たしていないのに記載していないか。

「ポイント」の1及び2の金額を調整しているか。

キーワード

- 欠損金額**・・・被現物出資法人において生じた欠損金額（被現物出資法人の前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付額の計算の基礎となったものを除きます。）をいいます（法法57①）。
- 支配関係**・・・一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の五、法令4の2①）。
- 支配関係事業年度**・・・現物出資法人と被現物出資法人との間に最後に支配関係が生じた日の属する事業年度をいいます（法法57④一）。
- 前10年内事業年度**・・・被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度をいいます（法法57④一）。
- 特定資産譲渡等損失額**・・・次の金額の合計額をいいます（法法62の7②）。
 - 特定引継資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

(2) 特定保有資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

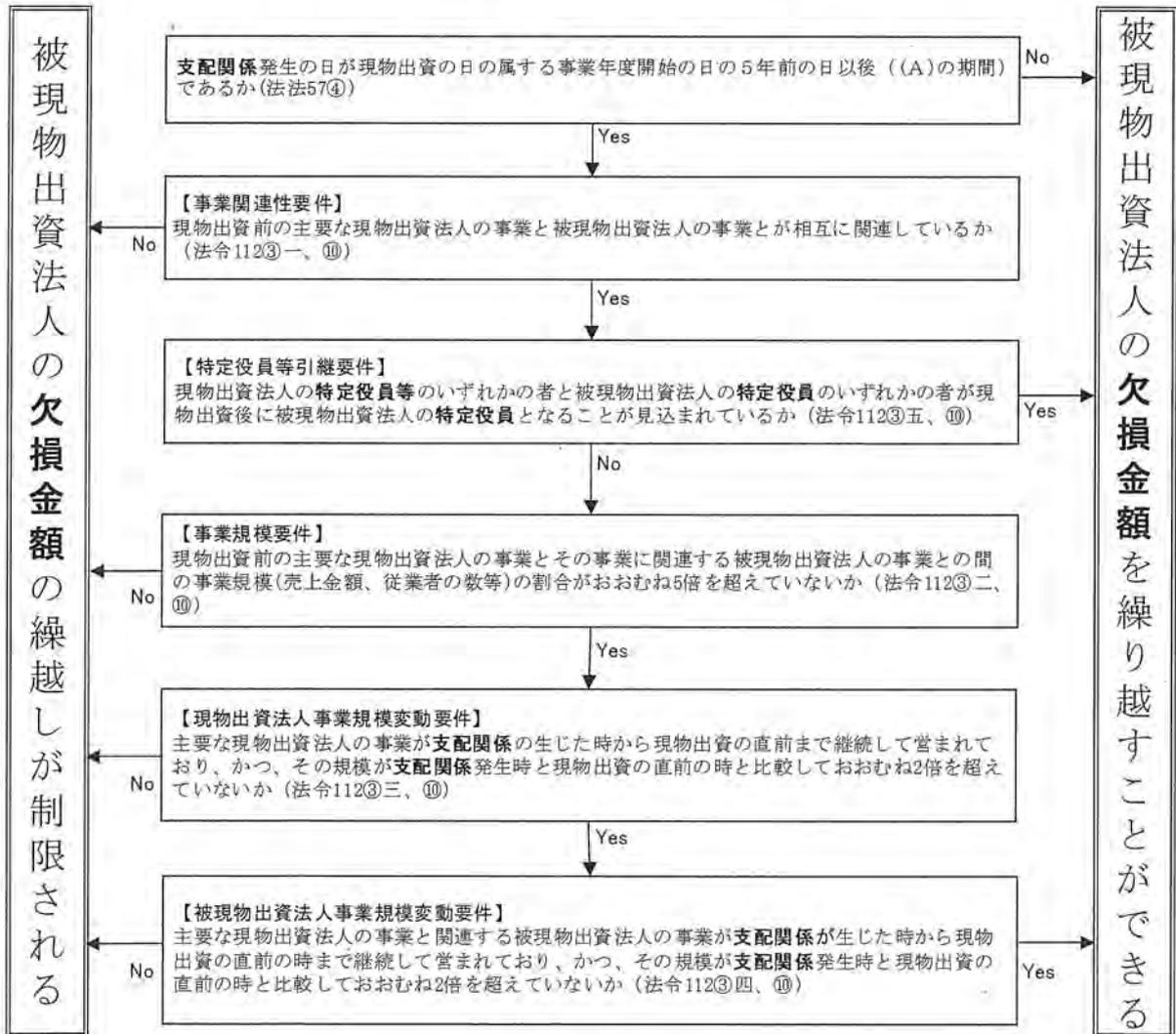
特定役員等・・・・・・役員又は社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令112③五、⑩）。

特定役員・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令112③五、）。

要確認事項

その適格現物出資が共同で事業を営むためのもの（みなし共同事業要件）に該当するかどうかは、次の「みなし共同事業要件判定フロー」により各要件を満たしているか確認し、被現物出資法人の欠損金額を繰り越せるかどうかを検討する必要があります。

みなし共同事業要件判定フロー



(資産(負債)調整勘定①)

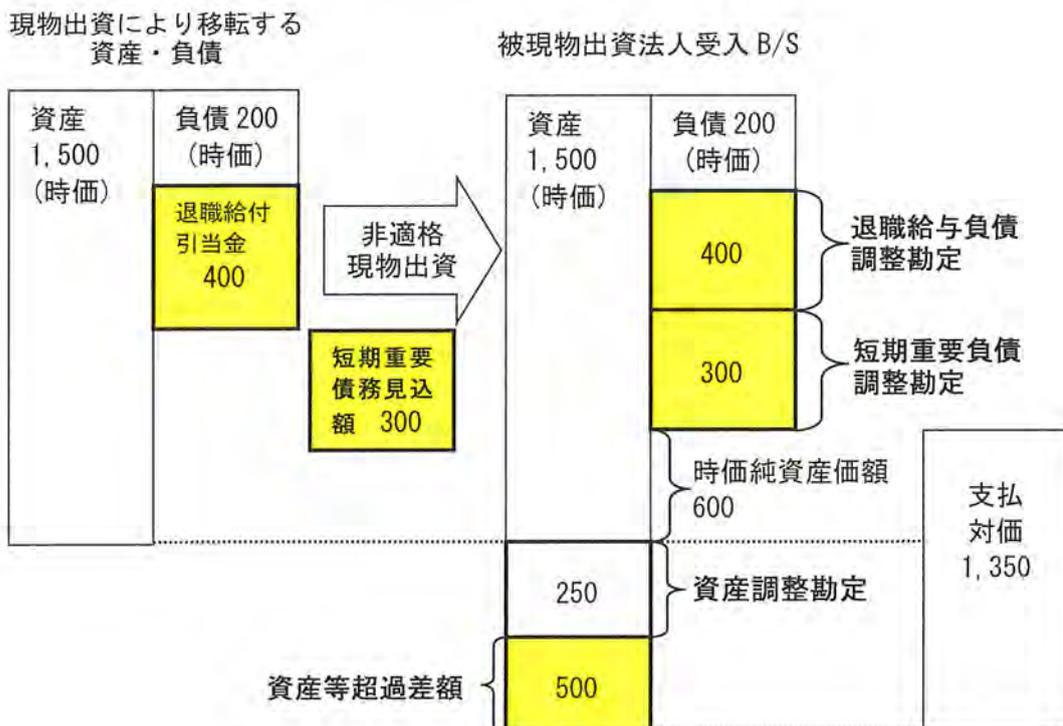
非適格現物出資において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産(負債)調整勘定を認識しているか。

ポイント

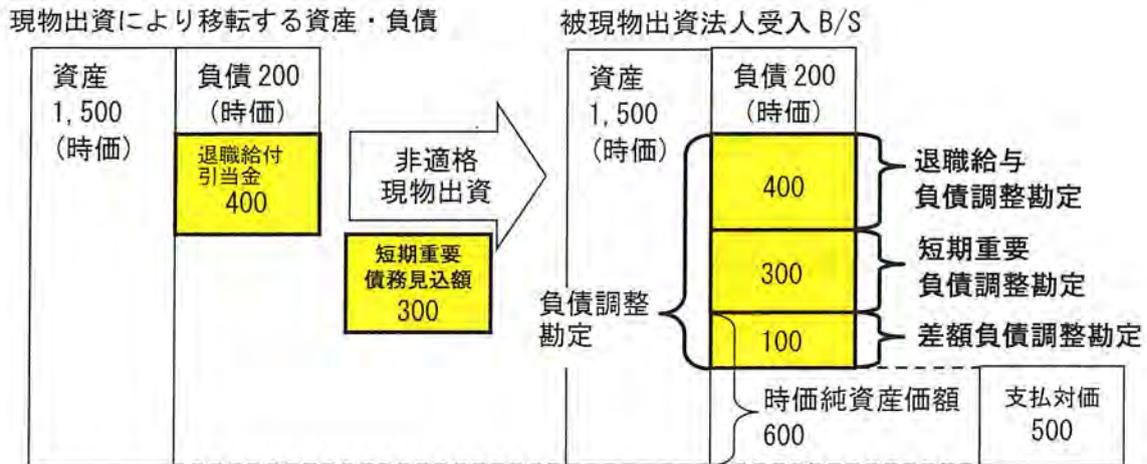
非適格現物出資により、現物出資法人から資産又は負債の移転を受けた場合に、被現物出資法人がその非適格現物出資により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額(時価)の合計額(支払対価)と、その非適格現物出資により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額との間に差額が生じている場合には、その差額は、**資産(負債)調整勘定**として処理することとなります(法62の8)。

着眼点

支払対価(1,350) > 時価純資産価額(600) の場合



支払対価(500) < 時価純資産価額(600)



キーワード

- 資産調整勘定**・・・非適格現物出資による被現物出資法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で**資産等超過差額**に相当する金額以外のものをいいます(法法 62 の 8 ①、法令 123 の 10④)。
- 資産等超過差額**・・・非適格現物出資により交付された株式等のその現物出資時の価額が交付することを約した時の価額と著しい差異を生じている場合のその差額に相当する金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。
- 退職給与負債調整勘定**・・・非適格現物出資に伴い現物出資法人から引継ぎを受けた従業員につき退職給与債務の引受けをした金額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 短期重要債務見込額**・・・非適格現物出資により現物出資法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格現物出資の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、被現物出資法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。
- 短期重要負債調整勘定**・・・**短期重要債務見込額**に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥二)。
- 差額負債調整勘定**・・・非適格現物出資による支払対価が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分をいいます(法法 62 の 8③⑦)。

要確認事項

非適格現物出資により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額と支払対価との間に差額が生じている場合には、その差額の生じた理由を明らかにし、その受入価額及び調整勘定の取崩しに係る損金(益金)算入が適正に行われているかを確認する必要があります。

(資産(負債)調整勘定②)

非適格現物出資に係る被現物出資法人に生じた資産(負債)調整勘定の金額の損金(益金)算入額は適正に計算されているか。

ポイント

資産(負債)調整勘定金額に係る損金(益金)算入額は、次により計算することとなります。

資産調整勘定金額

$$\begin{array}{l} \text{損金算入額} \\ \text{(法法 62 の 8④)} \end{array} = \text{当初計上額} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{60}$$

資産等超過差額

原則、損金不算入(法令 123 の 10④)

退職給与負債調整勘定金額

次のいずれかの方法(法法 62 の 8⑥一)

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法令 123 の 10⑩)} \end{array} = \frac{\text{当初計上額}}{\text{退職給与引受従業員の数①}} \times \begin{array}{l} \text{①のうち、従業員で} \\ \text{なくなったもの又は} \\ \text{退職給与の支給} \\ \text{を受けたもの(減額} \\ \text{対象従業員)の数} \end{array}$$

又は

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法令 123 の 10⑫)} \end{array} = \text{減額対象従業員に係る退職給与引受従業員の退職給付引当金額に相当する金額}$$

短期重要負債調整勘定金額

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法法 62 の 8⑥二)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{短期重要債務見込額} \\ \text{に係る損失が生じた} \\ \text{場合は短期重要負債} \\ \text{調整勘定の金額のうち} \\ \text{当該損失の額に相当する金額} \end{array} \quad \text{又は} \quad \begin{array}{l} \text{非適格現物出資の} \\ \text{日から3年が経過} \\ \text{した場合はその時の} \\ \text{短期重要負債調整勘定の残額} \end{array}$$

差額負債調整勘定金額

$$\begin{array}{l} \text{益金算入額} \\ \text{(法法 62 の 8⑦)} \end{array} = \text{当初計上額} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{60}$$

IV 現物出資編 《4 現物出資に係る移転資産等の処理：被現物出資法人編》

着眼点

非適格合併等に係る調整勘定の計算の明細書				事業年度 又は連結 事業年度	31.4.1 2.3.31	法人名	被現物出資法人		
非適格合併等の日		1.9.1		被合併法人等の名称					
非適格合併等の別		非適格合併・非適格分割・ <u>非適格現物出資</u> ・事業の譲受け							
資産調整勘定の金額の明細	資産調整勘定の金額の当初計上額 (25)又は(33)	1	250	円	退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額	9	400	円	
	期首資産調整勘定の金額	2	0		退職給与引受従業員の数	10	10	人	
	当期損金算入額 ((1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$)又は(2)	3	25		期首退職給与負債調整勘定の金額	11	0	円	
	翌期首資産調整勘定の金額 (1)又は(2) - (3)	4	225		当期益金算入額 ((9) × 減額対象従業員数)又は個別計算による金額	12	40		
	差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (26)又は(34)	5			適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした退職給与負債調整勘定の金額 ((9) × 引継ぎ者数)又は個別計算による金額	13	0		
	期首差額負債調整勘定の金額	6			翌期首退職給与負債調整勘定の金額 (9)又は(11) - (12) - (13)	14	360		
	当期益金算入額 ((5) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$)又は(6)	7			短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額	15	300		
	翌期首差額負債調整勘定の金額 (5)又は(6) - (7)	8			期首短期重要負債調整勘定の金額	16	0		
差額負債調整勘定の金額の明細	短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額	15	300		当期益金算入額 (短期重要負債調整勘定の金額のうち当期に生じた損失に相当する金額)又は(16)	17	0		
	期首短期重要負債調整勘定の金額	16	0		適格分割又は適格現物出資により引継ぎをした短期重要負債調整勘定の金額	18	0		
	当期益金算入額 ((5) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$)又は(6)	7			非適格合併等の日から3年が経過したことにより益金算入される金額 (16) - (17) - (18)	19	0		
	翌期首短期重要負債調整勘定の金額 (5)又は(6) - (7)	8			翌期首短期重要負債調整勘定の金額 (15)又は(16) - (17) - (18) - (19)	20	300		
	資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額の当初計上額の計算								
	非適格合併等対価額がある場合又は令第123条の10第15項各号に該当しない場合	非適格合併等対価額		21	1,350	円	移転を受けた資産の取得価額	27	円
	時価純資産価額	22	600		独立取引営業権以外の営業権で移転を受けた事業に係るものの資産評定による価額	28			
	非適格合併等対価額が時価純資産価額を超えるときのその超える部分の金額 (21) - (22)	23	750		移転を受けた負債の額	29			
資産等超過差額	24	500		退職給与負債調整勘定の金額の当初計上額 (9)	30				
資産調整勘定の金額の当初計上額 (23) - (24)	25	250		短期重要負債調整勘定の金額の当初計上額 (15)	31				
差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (25) - (26)	26			その他未確定債務の額	32				
				資産調整勘定の金額の当初計上額 (28) - (32) (((27) + (28)) < ((29) + (30) + (31) + (32))の場合は0)	33				
				差額負債調整勘定の金額の当初計上額 (32) - (28) (((27) + (28)) < ((29) + (30) + (31) + (32))の場合は0)	34				

別表十六(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

当該事業年度が現物出資の日の属する事業年度である場合には、同日から当該事業年度終了の日までの期間の月数によっている。

減額対象従業員(例)
非適格現物出資により引継ぎを受けた従業員(10人)のうち1人が退職した場合とする。
400/10 × 1 = 40

キーワード

- 資産調整勘定の金額**・・・非適格現物出資による被現物出資法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で**資産等超過差額**に相当する金額以外のものをいいます(法法 62 の 8①、法令 123 の 10④)。
- 資産等超過差額**・・・非適格現物出資により交付された株式等のその現物出資時の価額が、交付することを約した時の価額と著しい差異を生じている場合のその差額に相当する金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。
- 退職給与負債調整勘定の金額**・・・非適格現物出資に伴い現物出資法人から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務の引受けをした金額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 退職給与引受従業者**・・・非適格現物出資に係る被現物出資法人が、現物出資法人から引継ぎを受けた従業者で退職給与債務の引受けの対象とされた者をいいます(法法 62 の 8⑥一)。
- 減額対象従業者**・・・**退職給与引受従業者**のうち、被現物出資法人の従業者でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたものをいいます(法令 123 の 10⑩)。
- 短期重要負債調整勘定の金額**・・・**短期重要債務見込額**に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥二)。
- 短期重要債務見込額**・・・非適格現物出資により現物出資法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格現物出資の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、被現物出資法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。
- 差額負債調整勘定の金額**・・・非適格現物出資による支払対価が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分をいいます(法法 62 の 8③⑦)。

要確認事項

資産調整勘定の金額及び**差額負債調整勘定の金額**を非適格現物出資が行われた事業年度以後の各事業年度において、損金算入又は益金算入しているか確認する必要があります。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けていないか。

ポイント

適格現物出資に係る被現物出資法人において圧縮対象資産の取得等を行うことが見込まれる場合には、当該被現物出資法人は、現物出資法人が有する圧縮特別勘定の金額のうち当該取得等に充てようとする部分の金額及び期中特別勘定の金額の引継ぎを受けることとされています（法法43⑧二ロ、48⑧二、措法64の2④二、65の8④二）。

なお、この引継ぎを受ける場合には、現物出資法人によって、その適格現物出資の日以後2月以内に特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書が納税地の所轄税務署長に提出されている必要があります（法法43⑨、48⑨、措法64の2⑤、65の8⑤）。

一方、非適格現物出資の場合には、現物出資法人から圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けることはできません。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	被現物出資法人	付表
組織再編成の態様	1 合併・分割() 現物出資() 現物分配()	組織再編成の日()	適格区分	2 適格(法第2条 号 該当) その他	
名称及び所在地	組織再編成に係る関係 ・現物出資法人：(株)〇〇 ・被現物出資法人：(株)□□				
移転した(又は移転を受けた)資産及び負債の明細	10 資産・負債の種類 負債額等	移転金額等	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">非適格現物出資</div>		
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">非適格現物出資であるにもかかわらず圧縮特別勘定を引き継いでいないか。</div>		適格区分等による国庫補助金等に係る特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書 納税地 () (現物出資法人) 代表者氏名 代表者住所 事業種目			
		届出書長印 年 月 日			
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人によって、誤って届出書が提出されていないか。</div>		届出書長印 年 月 日			
		届出書長印 年 月 日			

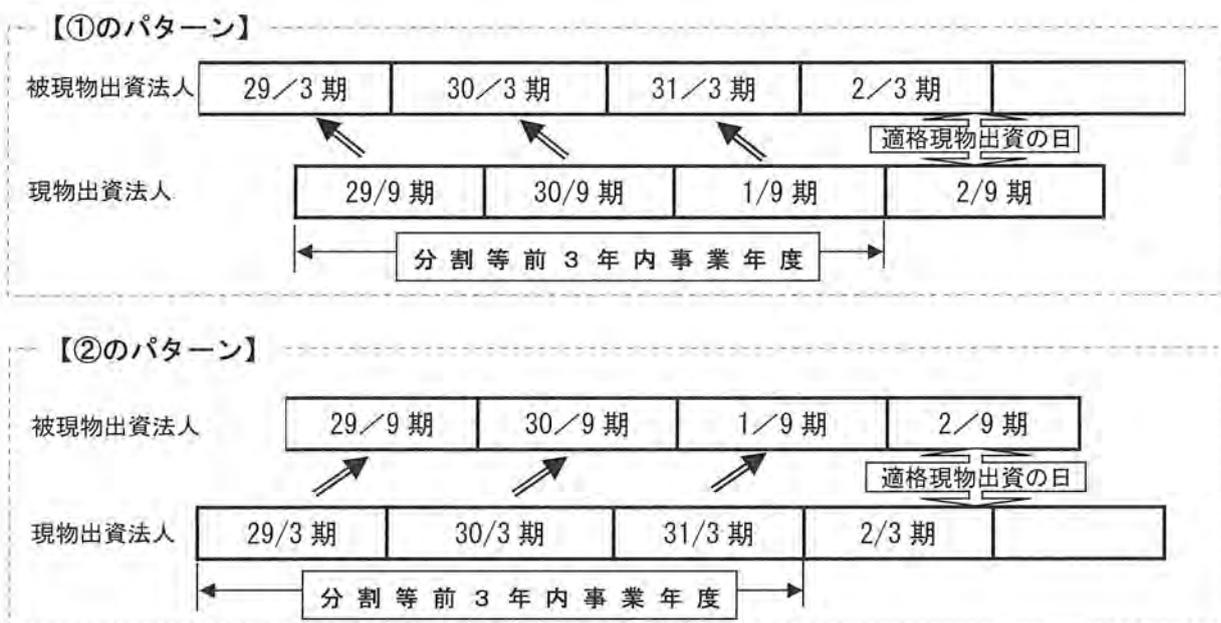
(外国税額控除)

**適格現物出資が行われた場合、現物出資法人から外国税額の控除
 余裕額又は控除限度超過額の引継ぎが適正に行われているか。**

ポイント

適格現物出資が行われた場合において、被現物出資法人が、適格現物出資の日以後 3 月以内に所轄税務署長に届出書を提出することを条件として、現物出資法人から現物出資事業に係る分割等前 3 年内事業年度の控除余裕額又は控除限度超過額を引き継ぐことができます（法法 69⑩⑪、法規 29 の 2）。

着眼点



<現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度に対応する被現物出資法人の事業年度>

現物出資法人の事業年度	対応する被現物出資法人の事業年度
① 現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度（②及び③に該当するものを除く。）	現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度開始の日の属する被現物出資法人の各事業年度
② 現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日が、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日前である場合の現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度	現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度終了の日の属する被現物出資法人の各事業年度
③ 現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度のうち、被現物出資法人の分割承継等事業年度開始の日以後に開始したもの	被現物出資法人の分割承継等事業年度開始の日の前日の属する事業年度

キーワード

分割等前3年内事業年度・・・適格現物出資の日の属する事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度をいいます（法法69⑩二）。

分割承継等事業年度・・・被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度をいいます（法令146②三）。

要確認事項

届出書の内容どおりの引継ぎが行われており、かつ、その対象とした事業年度が適正であるかを確認する必要があります。

参考

現物出資法人の控除限度額又は控除対象外国法人税の額のうち移転を受けた事業に係る部分の金額は、その現物出資法人のそれぞれの事業年度ごとに次の算式により計算した金額とされています（法令146⑥）。

〔現物出資法人の移転事業に係る控除限度額〕

$$\text{現物出資法人の控除限度額(注1)} \times \frac{\text{現物出資法人の移転事業に係る国外所得金額}}{\text{現物出資法人の国外所得金額}}$$

(注1) 現物出資法人の分割等前3年内事業年度において法人税の額から控除した控除対象外国法人税の額に相当する部分の金額を除きます。

〔現物出資法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額〕

$$\text{現物出資法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額} \times \frac{(A) - ((A) \text{のうち既に控除された金額(注2)})}{\text{現物出資法人の控除対象外国法人税の額}(A)}$$

(注2) 既に控除された金額とは、現物出資法人の分割等前3年内事業年度において法人税、地方法人税、道府県民税及び市町村民税から控除した金額をいいます。

(デット・エクイティ・スワップ)

非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われた場合、被現物出資法人(債務者)における資本金等の額の調整は適正に行われているか。

ポイント

新株の発行に伴い増加する資本金等の額については、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額とされています(法令8①一)。このため、被現物出資法人が非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップ(DES)により自己宛債権の給付を受けた場合、増加する資本金等の額は、その給付を受けた債権の時価に相当する金額となります。

したがって、その債権の時価が混同(※)により消滅する債務の帳簿価額を下回るときは、その差額を債務消滅益として認識する必要があります。

適格現物出資の場合には、現物出資法人から移転を受ける債権の適格現物出資の直前の当該現物出資法人の帳簿価額に相当する金額が被現物出資法人において増加する資本金等の額となります(法令8①八)。

※ 混同とは、債権と債務とが同一の者に帰属することをいう。

着眼点

<被現物出資法人のDES直前のB/S(税務)>

資産 600	負債 800
	(負債 300)
欠損金額 300	資本金等の額 100

<被現物出資法人のDES直後のB/S(税務)>

資産 600	負債 500
	資本金等の額
欠損金額 10	110

債務消滅益
290
DES 300
(時価 10)

<会社仕訳>

負債 300	資本金 10
	債務消滅益 290

増加する資本金は時価によ
っているか。

債務消滅益の計上が行わ
れているか。

キーワード

デット・エクイティ・スワップ（DES）・・・債務（Debt）と株式（Equity）を交換（Swap）する取引をいい、債権者がその有する債権を債務者に対して現物出資することをいいます。このため一般には「債務の株式化」ともいわれています。

参考

会社更生法等の法的整理及び一定の私的整理においてデット・エクイティ・スワップが行われる場合には、そのデット・エクイティ・スワップによる債務消滅益の額は、会社更生法等による債務免除等があった場合の期限切れ欠損金の損金算入制度の対象となります（法法 59①一、②一）。

＜現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分＞

① 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書

		事業年度又は連結事業年度	法人名	現物出資法人		
御注意	種別	1	建物A	建物B		
	構造	2				
	種別	3				
	取得年月日	4	・ ・ ・	・ ・ ・	・ ・ ・	・ ・ ・
	事業の用に供した年月	5				
	耐用年数	6	年	年	年	年
	取得価額又は製作価額	7	円	円	円	円
	圧縮記録による積立金計上額	8				
	差引取得価額	9				
	償却額計算の対象となる期末現在の経歴記載金額	10	500	200		
	期末現在の積立金の額	11				
	積立金の期中取崩額	12				
	差引経歴記載金額	13	円	円	円	円
	損金に計上した当期償却額	14				
	前期から繰り越した償却超過額	15	円	円	円	円
	合計	16				
	平成19年3月31日現在の残存価額	17				
	差引取得価額×5%	18				
	償却額	19				

建物Bの記載がないことから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

＜現物出資の日の属する事業年度分＞

① 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書

		事業年度又は連結事業年度	法人名	現物出資法人	
御注意	種別	1	建物A		
	構造	2			
	種別	3			
	取得年月日	4	・ ・ ・	・ ・ ・	・ ・ ・
	事業の用に供した年月	5			
	耐用年数	6	年	年	年
	取得価額又は製作価額	7	円	円	円
	圧縮記録による積立金計上額	8			
	差引取得価額	9			
	償却額計算の対象となる期末現在の経歴記載金額	10	450		
	期末現在の積立金の額	11			
	積立金の期中取崩額	12			
	差引経歴記載金額	13	円	円	円
	損金に計上した当期償却額	14			
	前期から繰り越した償却超過額	15	円	円	円
	合計	16			
	平成19年3月31日現在の残存価額	17			
	差引取得価額×5%	18			
	償却額	19			
	旧定額法の償却率	20			
	償却額	21	円	円	円
	償却額	22	円	円	円

参考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 21 の 2）。

- 1 現物出資法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格現物出資の日
- 4 被現物出資法人に移転をする減価償却資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 その他参考となるべき事項

＜現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分＞

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度		法人名		現物出資法人	
I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書					
繰延資産の種類	1	権利金A	権利金B		
支出した年月	2				
支出した金額	3	300	100		
償却期間の月数	4				
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5				

別表十六の四 平三十一・四・一以後

権利金Bの記載がないことから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

＜現物出資の日の属する事業年度分＞

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度		法人名		現物出資法人	
I 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書					
繰延資産の種類	1	権利金A			
支出した年月	2				
支出した金額	3	300			
償却期間の月数	4				
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5				
当期分の償却限度額	6				
		(3) × $\frac{(5)}{(4)}$			

別表十六の四 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結

参 考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 21 の 3）。

- 1 現物出資法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格現物出資の日
- 4 被現物出資法人に引き継ぐ繰延資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 4 の繰延資産が関連を有する資産等の種類及び名称並びに関連があると認められる説明
- 6 その他参考となるべき事項

(一括償却資産)

現物出資法人が適格現物出資により移転する一括償却資産に係る損金算入額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資により被現物出資法人に一括償却資産（適格現物出資により移転する事業の用に供するために取得したものであり、かつ、それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限ります。）の引継ぎを行う場合において、現物出資法人がその一括償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、適格現物出資の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令 133 の 2②、法規 27 の 17）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 133 の 2③、法規 27 の 18）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	現物出資法人	付表
組織再編成の態様	1	合併・分割 () 現物出資 () 現物分配 ()	組織再編成の日 (. . .)	商格区分 2	適格 (法第2条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	3	・現物出資法人：(株)〇〇 ・被現物出資法人：(株)□□		適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書 納税地 () 現物出資法人 代表者氏名 代表者住所 事業種目	
移転した (又は移転を受けた) 資産及び負債の明細	10	資産・負債の種類	帳簿価額等	税務署長殿 届出書 法人名 納税地 代表者氏名 代表者住所 事業種目 出払先 出払日 出払金額 出払理由 出払方法 出払日 出払金額 出払理由 出払方法	
一括償却資産 450		適格現物出資により一括償却資産を引き継いでいる場合は、届出書の提出の有無を確認する必要があります。			

<現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分>

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	現物出資法人		
事業の用に供した 事業年度又は連結事業年度	1	・ ・ ・	・ ・ ・	X期	X1期	(当期分)
同上の事業年度又は連結事業年度に おいて事業の用に供した一括償却資産の 取得価額の合計額	2	円	円	円	600	300 400
当 期 の 月 数 (事業の用に供した事業年度の中間申告又 は連結事業年度の連結中間申告の場合は、 当該事業年度又は連結事業年度の月数)	3	月	月	月	月	月
当 期 分 の 損 金 算 入 限 度 額 $(2) \times \frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円	円
当 期 損 金 経 理 額	5					
損 金 算 入 不 足 額 $(4) - (5)$	6					

別表十六(四) 平成三十一年四月一以後終了事業年度又は連結事業年度分

<現物出資の日の属する事業年度分>

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	現物出資法人	
事業の用に供した 事業年度又は連結事業年度	1	・ ・ ・	・ ・ ・	X1期	X2期
同上の事業年度又は連結事業年度に おいて事業の用に供した一括償却資産の 取得価額の合計額	2	円	円	円	150 200
当 期 の 月 数 (事業の用に供した事業年度の中間申告又 は連結事業年度の連結中間申告の場合は、 当該事業年度又は連結事業年度の月数)	3	月	月	月	月
当 期 分 の 損 金 算 入 限 度 額 $(2) \times \frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円
当 期 損 金 経 理 額	5				
損 金 算 入 不 足 額	6				
損 金 算 入 過 剩 額	7				
全 算 入 額	8				

別表十六(四) 平成三十一年四月一以後終了事業年度又は連結事業年度分

一括償却資産が減少していることから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

参 考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 27 の 18）。

- 1 現物出資法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格現物出資の日
- 4 被現物出資法人に引き継ぐ一括償却資産に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 その他参考となるべき事項

<現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分>

① 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	法人名	現物出資法人			
繰延消費税額等 (発生した事業年度又は連結事業年度)	1	円	円	円	600円	300円	400円
当期の損金算入限度額 (1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$ (当期発生分については $\frac{1}{2}$)	2				X期	X1期	当期分
当期損金経理額	3						
差引 損金算入不足額 (2) - (3)	4						
引 損金算入限度超過額 (3) - (2)	5						
損金算入限度超過額 前期からの繰越額	6						
同上のうち当期損金認容額 (4)と(6)のうち少ない金額)	7						
翌期への繰越額 (5) + (6) - (7)	8						

別表十六(中) 平三十一・四・一

繰延消費税額等が減少していることから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

<現物出資の日の属する事業年度分>

① 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	法人名	現物出資法人			
繰延消費税額等 (発生した事業年度又は連結事業年度)	1	円	円	円	300円	150円	200円
当期の損金算入限度額 (1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$ (当期発生分については $\frac{1}{2}$)	2				X期	X1期	X2期
当期損金経理額	3						
差引 損金算入不足額 (2) - (3)	4						
引 損金算入限度超過額 (3) - (2)	5						
損金算入限度超過額 前期からの繰越額	6						
同上のうち当期損金認容額 (4)と(6)のうち少ない金額)	7						
翌期への繰越額 (5) + (6) - (7)	8						

別表十六(中) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

参考

「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります(法規 28 の 3)。

- 1 現物出資法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格現物出資の日
- 4 被現物出資法人に引き継ぐ繰延消費税額等に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- 5 その他参考となるべき事項

キーワード

期中個別貸倒引当金勘定・・・適格現物出資により、被現物出資法人に個別評価金銭債権を移転する場合において、その債権について設けた貸倒引当金勘定に相当するものをいいます（法法 52⑤）。

期中一括貸倒引当金勘定・・・適格現物出資により、被現物出資法人に一括評価金銭債権を移転する場合において、その債権について設けた貸倒引当金勘定に相当するものをいいます（法法 52⑥）。

参 考

- 1 「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 25 の 6）。
 - (1) 現物出資法人の名称、納税地及び納税番号並びに代表者の氏名
 - (2) 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
 - (3) 適格現物出資の日
 - (4) イ 期中個別貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
ロ 期中一括貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び一括貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
 - (5) その他参考となるべき事項

- 2 「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出し、承認を受けることにより、適格現物出資の日の属する事業年度及びその事業年度の翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率の特別な計算方法を用いることができます。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

現物出資法人が適格現物出資により移転する圧縮記帳に係る特別勘定の設定額を費用の額としている場合は、期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資に係る現物出資法人が、適格現物出資の日の属する事業年度の開始の時からその直前の時までの期間内に、特別勘定の金額に相当するもの（期中特別勘定）を費用の額としたときは、その期中特別勘定の金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法 43⑥、48⑥、措法 64 の 2②、65 の 8②）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割等による国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書」等を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法 43⑦、48⑦、措法 64 の 2③、65 の 8③）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	現物出資法人	付表	
組織再編成の態様	1	合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 (. .)	適格区分	2	適格 法第 2 条 号 該当) その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	・現物出資法人：(株)〇〇 ・被現物出資法人：(株)□□				
移転した(又は移転を受けた)資産及び負債の明細	10	資産・負債の種類		帳簿価額等		
		圧縮特別勘定		100		

適格現物出資により圧縮記帳に係る特別勘定を引き継いでいる場合は、届出書の提出を確認する必要があります。

適格分割等による国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書		申請番号	届出番号
申請人 <input type="checkbox"/> 個人 <input type="checkbox"/> 法人 申請年月日	新 民 地 〒 (フリガナ) 〇〇〇〇 現物出資法人 (フリガナ) 〇〇〇〇 代表者氏名 〒 代表者住所 〒 家 族 籍 地 〒	電話() - 〒	〒
申請人 〒 (フリガナ) 〇〇〇〇 代表者氏名 〒 代表者住所 〒 家 族 籍 地 〒	〒 (フリガナ) 〇〇〇〇 代表者氏名 〒 代表者住所 〒 家 族 籍 地 〒	〒	〒
適格分割等による国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額の損金算入について、下記のとおり届け出ます。			
適格分割等に係る分割先法人等	法人名等	納 税 地	代表者氏名
適格分割等の日	年 月 日		

参 考

適格分割等による期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書の記載内容は、圧縮記帳の種類により異なりますが、例えば国庫補助金等の場合には、以下の事項を記載する必要があります（法規 24 の 4）。

- 1 現物出資法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- 2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- 3 適格現物出資の日
- 4 取得又は改良をすることが見込まれる固定資産の種類、構造及び規模並びにその取得又は改良に要することが見込まれる金額及びその取得又は改良予定日
- 5 期中特別勘定の金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
- 6 その他参考となるべき事項

(貸倒引当金)

適格現物出資に係る被現物出資法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか。

ポイント

被現物出資法人が、適格現物出資の日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率をその適格現物出資により移転をする事業に係る貸倒れの実績を考慮した合理的な方法により計算した割合を用いることについて、所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度の貸倒実績率は、その承認を受けた方法により計算した割合とすることとされています（法令 97①）。

その承認を受けようとする場合には、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 97②、法規 25 の 5）。

着眼点

適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書		承認受理番号 承認番号
令和 年 月 日	貸出法人 <input type="checkbox"/> 単 <input type="checkbox"/> 体 地 税 法	納 税 地 下 法
適格分割等に係る分割法人等又は分割承継法人等	法人名等 納 税 地 代表者氏名	
適格分割等の日 採用しようとする貸倒実績率の計算方法		

現物出資法人が、貸倒実績率の特別な計算方法によっている場合、その適格現物出資により移転した事業に係る貸倒実績を考慮した合理的な計算方法として税務署長の承認を受けた計算方法によっているか。

要確認事項

承認申請等により、適格現物出資に伴い移転した事業に係る貸倒れ状況等を確認し、その計算の適否を検討する必要があります。

また、承認を受けた特別な計算方法は、承認日の属する事業年度以後の事業年度に適用しているかを確認する必要があります。

参 考

この承認申請は、貸倒実績率そのものの認定を行うものではなく、その計算方法について承認を行うものであるため、法人が採用する方法が、適格現物出資により被現物出資法人に移転する事業に係る貸倒れの実績と、現物出資法人に残る事業に係る貸倒れの実績とを考慮した合理的な方法であるか否かを判断することになります（法令 97①）。

現物出資法人についても、同様の規定が設けられています（法令 97①）。

(特定資産譲渡等損失額)

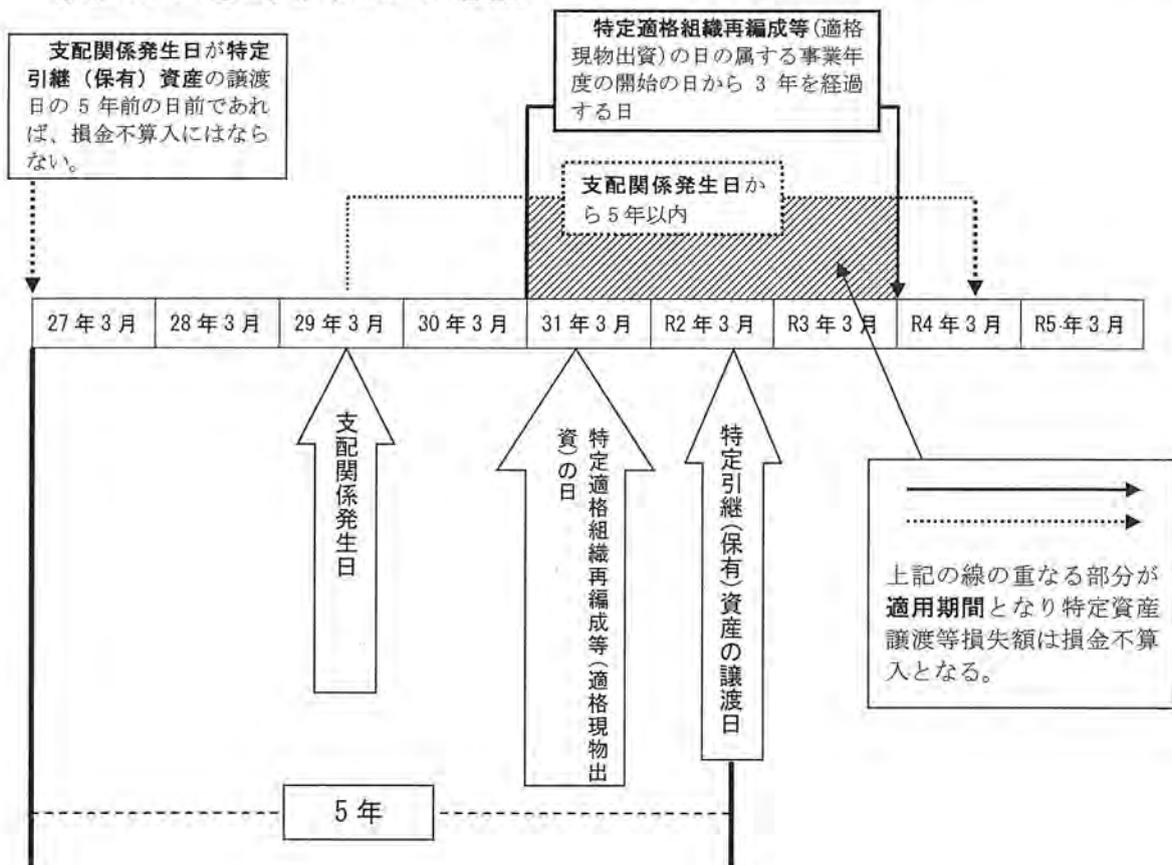
特定適格組織再編成等に該当する適格現物出資により現物出資法人から引継ぎを受けた資産の譲渡等損失額が計上されていないか。

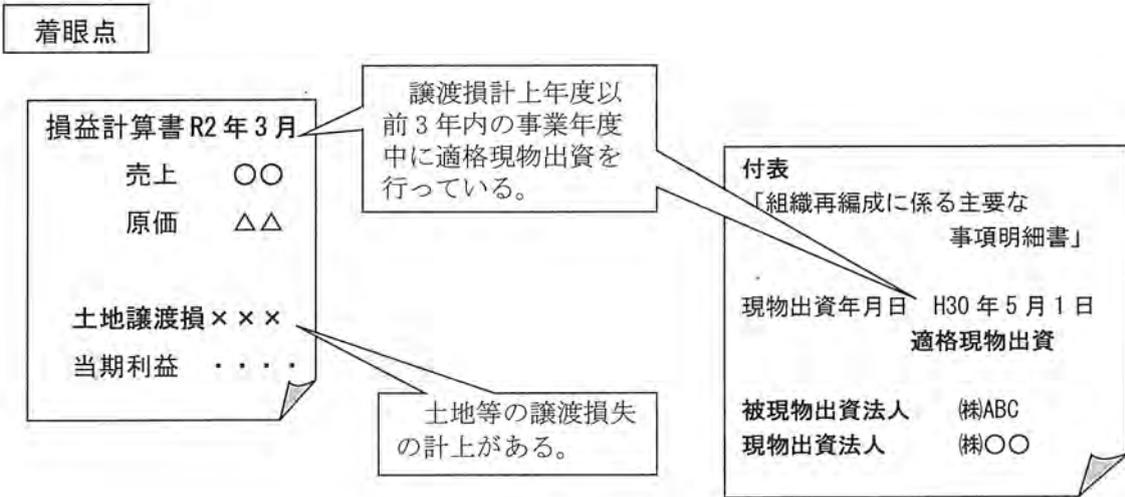
ポイント

支配関係のある法人との間で**特定適格組織再編成等**に該当する適格現物出資を行った場合に、その**支配関係**がその被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じているときは、その適格現物出資の日の属する事業年度開始の日から3年を経過する日までに生じた**特定資産譲渡等損失額**は損金不算入となります。ただし、その経過する日がその**支配関係**が生じた日以後5年を経過する日後となる場合にあっては、その5年を経過する日までの期間となります(法法62の7①)。

特定資産譲渡等損失額とは次の金額の合計額をいいます(法法62の7②)。

- 1 **特定引継資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定引継資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額(法法62の7②一、法令123の8②~⑩)
- 2 **特定保有資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定保有資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額(法法62の7②二、法令123の8⑭⑮)





(株)ABC

① 特定資産譲渡等損失額の損金不算入に関する明細書

事業年度又は連結事業年度	R2・3・31	法人名	(株)○○		
当期中の適用期間	1 31・4・1 R2・3・31	特定引継資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額	6	円	
特定適格組織再編成等の区分	2	(11)、(16)、(21)又は(別表十四(六)付表二「6」)			
特定適格組織再編成等の日	3 適格現物出資 H30 5 1	特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額	7	円	
特定適格組織再編成等に係る被合併法人等の名称	4 (株)○○	(14)、(23)、(28)、(30)、(33)、(36)又は(別表十四(六)付表二「11」)			
支配関係発生日	5 H29 2 21	特定資産譲渡等損失額の損金不算入額	8	円	
特定引継資産又は特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額の計算					
(1)の期間における特定引継資産の譲渡等特定事由による損失の		(1)の期間における特定保有資産の		円	円

支配関係発生日が適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後の場合、各欄が適正に記載されているか。

キーワード

支配関係 一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の 50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法 2 十二の七の五、法令 4 の 2①）。

特定適格組織再編成等 . . . 適格合併等のうち、共同で事業を営むためのものに該当しないものをいいます（法法 62 の 7 ①）。

支配関係発生日 現物出資法人と被現物出資法人との間で最後に支配関係があることとなった日をいいます（法法 62 の 7 ②）。

別表十四(六) 平三十一・四・一以

- 特定引継資産** 被現物出資法人が現物出資法人から**特定適格組織再編成**等により移転を受けた資産で、当該現物出資法人が**支配関係発生日前**から有していた資産をいいます(法法 62 の 7 ②一)。ただし、次の資産を除きます(法令 123 の 8 ③)。
- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
 - ・ 短期売買商品
 - ・ 売買目的有価証券
 - ・ **特定適格組織再編成等**の日における帳簿価額又は取得価額が 1,000 万円に満たない資産
 - ・ **支配関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産
- 特定保有資産** 被現物出資法人が**支配関係発生日前**から所有していた資産をいいます(法法 62 の 7 ②二)。ただし、次の資産を除きます(法令 123 の 8 ④)。
- ・ 棚卸資産(土地等を除く。)
 - ・ 短期売買商品
 - ・ 売買目的有価証券
 - ・ **特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が 1,000 万円に満たない資産
 - ・ **支配関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産
- 適用期間** **特定適格組織再編成等**の日の属する事業年度の開始の日から 3 年を経過する日(その経過する日とその**支配関係発生日**以後 5 年を経過する日後となる場合にあっては、その 5 年を経過する日)までの期間をいいます(法法 62 の 7 ①)。

要確認事項

支配関係発生日は、別表七(一)付表一又は別表十四(六)で確認できますが、同別表が申告書に添付されていない場合には、被現物出資法人(現物出資法人)に現物出資法人(被現物出資法人)の株式の保有割合が発行済株式の 50%超となった日を確認する必要があります。

損金不算入となる特定資産譲渡等損失額を**支配関係発生日**の属する事業年度の前事業年度末日の時価純資産価額により計算する特例があります(法令 123 の 9 ①②④⑤⑥)。

参 考

非適格現物出資の場合には、資産を時価で受入れることとなるため、本制度の適用対象とはなりません。

(リース譲渡)

非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額を引き継いでいないか。

ポイント

非適格現物出資により、被現物出資法人がリース譲渡に係る契約の移転を受けた場合には、その契約当事者の立場を時価で譲り受けることとなるため、現物出資法人がその契約について行っていた延払基準の方法を、被現物出資法人において継続して行うことはできません。したがって、現物出資法人が延払基準の方法により繰り延べていた収益の額及び費用の額の処理は、当該現物出資法人において行うこととなります。

一方、適格現物出資によりその契約の移転を受けた場合には、その移転を受けた契約に係る収益の額及び費用の額についてその適格現物出資の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理したときは、延払基準を適用できることとされています(法令 128①)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	付表
組織再編成の様態	1 合併・分割() 現物出資 現物分配()	組織再編成の日 (. . .)	適格区分	2 適格(法第2条 号 該当) その他		
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3 現物出資法人 (株)〇〇 被現物出資法人 (株)××		非適格現物出資			

＜現物出資法人の現物出資の日の属する事業年度の消費税等の確定申告書＞

自 平成 年 月 日 課税期間分の消費税及び地方消費税の()申告書
 至 令和 年 月 日 (中間申告 自 平成 年 月 日 日) (対象期間 至 令和 年 月 日)

この申告書による消費税の税額の計算				付 記 事	有	無	31
課税標準額	①	消費税額	②				
000	03		06	延払基準等の適用	有	無	32
				の適用	有	無	33
控 現物出資法人の消費税申告書において延払基準等の適用が「有」となっている場合、移転したリース譲渡の契約に係るその収益の額及び費用の額の処理は適正か。				の適用	有	無	34
				の適用	有	無	35

キーワード

リース譲渡・・・法人税法上、リース取引による売買があったものとされるリース資産の引渡しをいいます（法法 63①、64 の 2①③）。

延払基準の方法・・・次の算式により計算した金額をリース譲渡に係る収益の額及び費用の額とする方法をいいます（法令 124①②）。

$$\begin{aligned} \text{収益の額} &= \text{販売対価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払期日が到来するものの合計額}}{\text{販売対価の額(A)}} \\ \text{費用の額} &= \text{販売原価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{販売対価の額(A)}} \end{aligned}$$

※ 販売対価の額から利息相当額を区分して、利息法により収益計上する方法も延払基準の方法とされます（法令 124①二）。

要確認事項

非適格現物出資の場合、被現物出資法人が現物出資法人から引き継いだリース譲渡に係る契約について、非適格現物出資の日の属する事業年度以後の決算において延払基準の方法により経理していた場合には、その延払基準の方法により計上された収益及び費用は過大となりますので注意が必要です。

なお、延払基準の方法により経理していたことにより、現物出資法人において計上されていなかった非適格現物出資により移転した契約に係る収益及び費用は、非適格現物出資を行ったことに伴いその契約上の地位がその時の時価により譲渡したものとされることから、被現物出資法人に B/S 科目（売掛金・未収入金等）として引き継がれることとなります。

参考

延払基準の方法のほかに、所定の明細の記載を条件として、一定の計算によりその対価の額を利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分する特例計算をすることができます（法法 63②⑥、法令 124③④）。

(金銭債務の償還差益)

適格現物出資に係る被現物出資法人が、現物出資法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算は適正に行われているか。

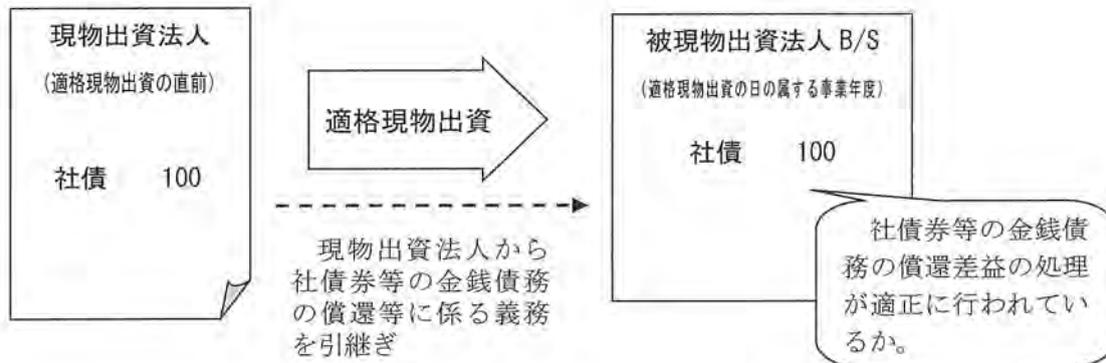
ポイント

被現物出資法人が、適格現物出資により現物出資法人が発行した社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合には、その社債券等の金銭債務の償還差益（金銭債務に係る収入額がその債務額を超える場合のその超える部分の金額）の益金算入の処理も引き継がれます。

この場合の益金算入額は、社債券等の金銭債務の償還差益の額をその償還期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数（適格現物出資の日の属する事業年度の場合は、適格現物出資の日から当該事業年度終了の日までの月数）を乗じて計算した金額となります（法令 136 の 2③）。

なお、社債券等の金銭債務の償還差損（金銭債務に係る収入額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額）についても同様です。

着眼点



要確認事項

適格現物出資により被現物出資法人が現物出資法人から社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか確認する必要があります。

(所得税額控除)

所得税額控除の計算において、非適格現物出資に係る現物出資法人の利子配当等の元本の所有期間を被現物出資法人の所有期間とみなしていないか。

ポイント

適格現物出資により、現物出資法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、現物出資法人の元本の所有期間は、被現物出資法人の所有期間とみなして控除対象となる所得税額を計算することとなります(法令140の2④)。これは、個別法、銘柄別簡便法いずれの方法により所得税の額を計算する場合も同様です。

一方、非適格現物出資により、現物出資法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、現物出資法人の元本の所有期間は、被現物出資法人の所有期間とはみなされません。

着眼点

<現物出資の日が31年4月1日(非適格現物出資)の例>

③ 所得税額の控除に関する明細書		事業年度	31.4.1 R2.3.31	法人名	被現物出資法人	
区分	取入金額	①について課される所得税額		②のうち控除を受ける所得税額		
	①	②		③		
1 公社債及び預貯金の利子、合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。)の収益の分配並びに特定目的信託の社会的受益権の金銭の分配						
2 剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配及び金銭の分配(みなし配当等を除く。)						
3 集団投資信託(合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託(特定公社債等運用投資信託を除く。))の収益の分配	1,000,000	70,000	52,500			
4 割引債の償還差益						
5 その他						
6 計	1,000,000	70,000	52,500			

別法	銘柄	取入金額		所得税額		配当等の計算期間		⑨のうち元本の所有期間		所有期間割合⑩(小数点以下3位未満切上げ)		控除を受ける所得税額⑪(⑧×⑩)	
		7	8	9	10	11	12	12	12				
個別法	A社株式	1,000,000	円	70,000	円	12	月	9	月	0.75		52,500	円

<p>A社の配当の基準日 今回令和元年12月31日 前回平成30年12月31日</p>	<p>現物出資法人の元本の所有期間は平成31年4月1日(非適格現物出資の日)から令和元年12月31日となることから9月となる。</p>
-----------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------

要確認事項

非適格現物出資により移転を受けた株式に係る配当について、その計算期間(別表六(一)「9」欄)とその元本の所有期間(別表六(一)「10」欄)が同じ月数であるときは、所得税額控除が過大となっていることが考えられますので、注意が必要です。

V 株式交換編

(1) 株式交換・株式移転の概要

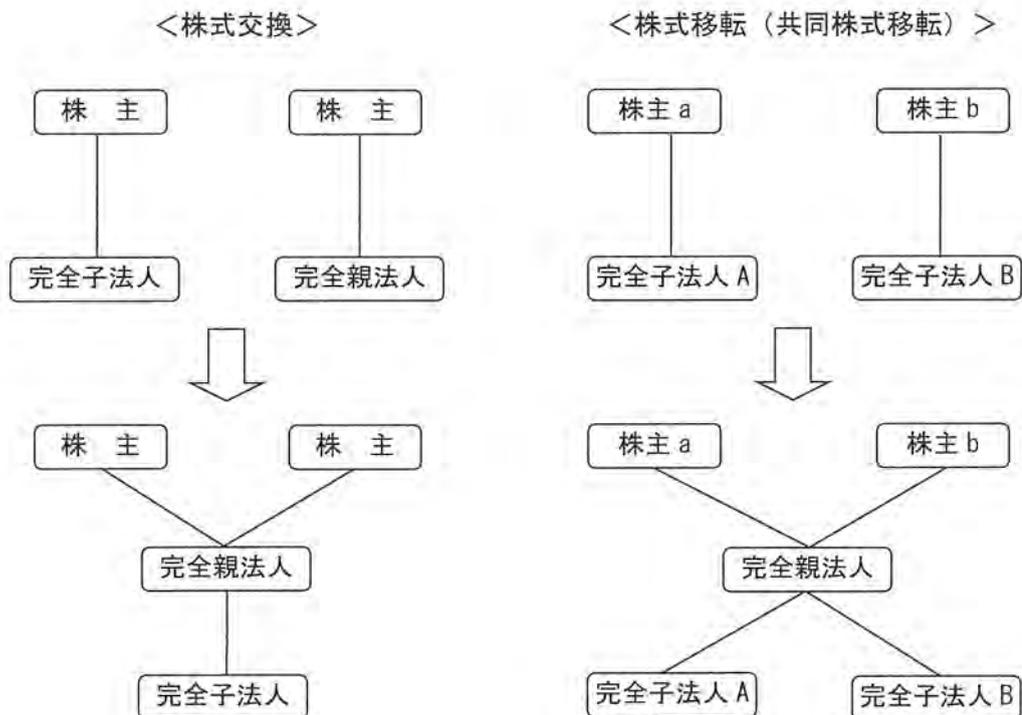
株式交換・株式移転とは、ある株式会社がその株主総会の特別決議の承認等により他の株式会社の 100%子会社となる取引です。そして、その結果、その親会社となる会社が既存の会社である場合を「株式交換」、新設会社である場合を「株式移転」といいます。

2社以上が共同で株式移転をすることも可能で、これを共同株式移転といいます。

(注)1 株式交換とは、株式会社がその発行済株式の全部を他の株式会社又は合同会社に取得させることをいいます（会社法2三十一）。

2 株式移転とは、一又は二以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社に取得させることをいいます（会社法2三十二）。

この株式交換・株式移転の制度は、持株会社の設立を容易にするために、平成11年改正で導入されたものですが、その利用は持株会社設立のためだけに限られるのではなく、企業買収の手段としても利用することができます（神田秀樹「会社法（第21版）」弘文堂）。



(2) 株式交換等の概要（会社法上の取扱い）

会社法では、少数株主を締め出して、完全子会社化を実現する手段として、株式交換の他に、全部取得条項付種類株式、株式の併合及び株式売渡請求の制度が定められており、法人税法上は、いずれも組織再編行為として位置付けられています。

これらの制度の会社法上の取扱いは次のとおりです。

イ 株式交換

【株式交換の意義】

株式会社がその発行済株式の全部を他の株式会社又は合同会社に取得させることを、株式交換といいます（会社法2三十一）。

【株式交換の当事者】

株式交換完全子会社・・・株式交換をする株式会社をいいます（会社法768①一）。

株式交換完全親会社・・・株式交換により株式会社の発行済株式の全部を取得する会社（株式会社又は合同会社に限られます。）をいいます（会社法767）。

【株式交換契約】

(1) 株式会社（**株式交換完全子会社**）が株式交換をする場合においては、**株式交換完全親会社**との間で、株式交換契約を締結しなければなりません（会社法767）。

(2) 株式交換契約においては、次に掲げる事項等を定めなければなりません（会社法768①、770①）。

① **株式交換完全親会社**が株式交換に際して**株式交換完全子会社**の株主に対してその株式に代わる金銭等を交付するときは、当該金銭等についての次に掲げる事項

イ 当該金銭等が**株式交換完全親会社**の株式であるときは、当該株式の数等及び当該株式交換完全親会社の資本金及び準備金の額に関する事項

ロ 当該金銭等が**株式交換完全親会社**の社債であるときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ハ 当該金銭等が**株式交換完全親会社**の新株予約権であるときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ニ 当該金銭等が**株式交換完全親会社**の新株予約権付社債であるときは、当該新株予約権付社債についてのロに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのハに規定する事項

- ホ 当該金銭等が**株式交換完全親会社**の株式等以外の財産であるときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法
- ② ①の場合には、**株式交換完全子会社**の株主（**株式交換完全親会社**を除きます。）に対する①の金銭等の割当てに関する事項等
- ③ **株式交換完全親会社**が株式交換に際して**株式交換完全子会社**の新株予約権の新株予約権者に対してその新株予約権に代わる**株式交換完全親会社**の新株予約権を交付するときは、**株式交換完全親会社**の新株予約権についての内容等
- ④ ③の場合には、**株式交換完全子会社**の新株予約権者に対する**株式交換完全親会社**の新株予約権の割当てに関する事項
- ⑤ 株式交換がその効力を生ずる日（以下「効力発生日」といいます。）
- (3) **株式交換完全子会社**及び**株式交換完全親会社**は、原則として、効力発生日の前日まで、株主総会の特別決議（会社法 309②十二）によって、株式交換契約の承認を受けなければなりません（会社法 783①、795①）。

【株式交換の効力】

株式交換完全親会社は、効力発生日に、**株式交換完全子会社**の発行済株式（**株式交換完全親会社**の有する**株式交換完全子会社**の株式を除きます。）の全部を取得することとなります（会社法 769①、771①）。

株式交換完全子会社の株主は、効力発生日に、**株式交換完全親会社**の株主となります（会社法 769③一、771③）。

ロ 全部取得条項付種類株式

【全部取得条項付種類株式の意義】

全部取得条項付種類株式とは、株主総会の特別決議により会社がその全部を取得する旨の定めがある種類株式をいいます（会社法 108①七、171①）。

全部取得条項付種類株式は、少数株主を排除して完全子会社化を実現するための手段として利用することができます。具体的には、①公開買付け等により、対象会社の発行済株式の総数の3分の2以上の株式を取得した後に、②定款を変更して全ての発行済株式を全部取得条項付種類株式（会社法 108②）とし、③次に対象会社が新規に発行する株式を対価として全部取得条項付種類株式を取得するが、少数株主には端数株が対価として交付されるように設定（会社法 171）し、④それを会社法 234 条の手續に従い現金化して少数株主に交付することで完全子会社化を実現することができます。

ハ 株式の併合

【株式の併合の意義】

株式の併合とは、2株を1株に、あるいは3株を2株にというふうに、数個の株式を合わせてそれよりも少数の株式とすることをいいます（会社法 180①）。

株式併合は、少数株主を排除して完全子会社化を実現するための手続として利用することができます。具体的には、公開買付け等により、対象会社の発行済株式の総数の3分の2以上の株式を取得した後に、株主総会の特別決議により少数株主の持分が1株未満の端数株となるよう設定した株式の併合を行い、端数株を売却した代金を少数株主に交付することにより完全子会社化を実現することができます。定款変更が不要であることから、全部取得条項付種類株式の取得より手続が簡便となっており、平成26年の会社法改正以後は株式併合によりスクイーズ・アウトを行う例が増えています。

【株式の併合による完全子会社化の手続】

- (1) 株主総会の特別決議で次に掲げる事項を定めます（会社法 180）。
 - ① 併合の割合
 - ② 株式の併合の効力発生日
 - ③ 種類株式発行会社である場合には、併合する株式の種類
 - ④ 効力発生日における発行可能株式総数
- (2) 効力の発生後に会社法 234 条の手続に従い、端数株式を金銭により処理することで少数株主のスクイーズ・アウトを実現します。

ニ 株式売渡請求

【株式売渡請求の意義】

株式売渡請求とは、その**対象会社**の総株主の議決権の10分の9以上を直接又は間接に保有する株主は、いつでも、他の株主に対して、他の株主が有する当該株式会社の株式の全てを金銭を対価として売り渡すことを請求できる制度をいいます（会社法 179）。これと併せて新株予約権や新株予約権付社債についても売渡請求することができます（会社法 179②）。

株式売渡請求は、平成26年の会社法改正で導入されました。公開買付け等により、対象会社の議決権の90%以上を取得できた場合には、株式売渡請求によりスクイーズ・アウトを行うのが一般的です。

株式売渡請求による株式の譲渡及び取得は、飽くまで**特別支配株主と売渡株主等**との間の売買取引であるため、株式売渡請求の当事者は、**特別支配株主及び売渡株主等**であり、**対象会社**は当事者ではありません。

【株式売渡請求の当事者】

特別支配株主・・・・・・・・・・対象会社の総株主の議決権の十分の九以上を有する（特別支配株主完全子法人が有する議決権を含みます。）者をいいます（会社法 179①）。

売渡株主・・・・・・・・・・対象会社の株式を売り渡す株主をいいます（会社法 179 の 2 ①）。

【株式売渡請求の手続】

- (1) 株式売渡請求は、次に掲げる事項を定めてしなければならないとされています（会社法 179 の 2 ①）。
 - ① 特別支配株主完全子法人に対して株式売渡請求をしないこととするときは、その旨及び特別支配完全子法人の名称
 - ② 売渡株主に対して当該株式の対価として交付する金銭の額又はその算定方法
 - ③ 売渡株主に対する金銭の割当てに関する事項
 - ④ 株式売渡請求に併せて新株予約権売渡請求（新株予約権付社債の売渡請求を含む）をするときは、その旨及び一定の事項
 - ⑤ 特別支配株主が売渡株式を取得する日
- (2) 特別支配株主は、対象会社に対し、株式売渡請求をしようとする旨と上記(1)の各事項を通知し、その承認を受けなければなりません（会社法 179 の 3 ①）。
- (3) 対象会社は、承認するか否かの決定をしたときは、特別支配株主に対し、その決定の内容を通知しなければならない（会社法 179 の 3 ④）。
- (4) 対象会社は、上記の承認をしたときは、取得日の 20 日前までに、売渡株主に法定事項を通知し、売渡新株予約権者及び売渡株式の登録質権者に法定事項を通知または公告しなければならない（会社法 179 の 4 ①②）。
- (5) 株式売渡請求をした特別支配株主は、取得日に、売渡株主等の全部を取得することとなります（会社法 179 の 9 ①）。

キーワード

対象会社・・・・・・・・・・株式売渡請求に係る株式を発行している株式会社をいいます（会社法 179①）。

特別支配株主完全子法人・・特別支配株主が発行済株式の全部を保有する株式会社等をいいます（会社法 179①、会社法規則 33 の 4）。

(3) 法人税法上の株式交換等について（制度の沿革と概要）

イ 株式交換に係る法人税法の取扱い（平成 18 年度税制改正）

株式交換は、子法人となる法人の発行済株式の全てを親法人となる法人に取得させる行為であり、株主の任意の行為とは異なり、完全親子関係を創設する組織法上の行為と位置付けられます。

具体的には、子法人がその発行済株式の全部を他の法人に取得させる行為であり、子法人が株式交換契約の締結当事者となるなど子法人の主体的な行為とされています。

したがって、株式交換においては、その子法人の株主は、その個別意思とは関係なく株主たる地位を失って、代わりに親法人の株主になることとなり、この点において、被合併法人の株主がその個別意思とは関係なく合併法人の株主になる合併と類似していますが、株主の個別意思により行われる「株式と株式の交換」といった事実行為とは異なります。

株式交換により親法人は子法人の発行済株式の全部を取得することになるので、これにより、親法人は子法人の役員を選解任や子法人からの剰余金の配当に係る議決権を完全に掌握することとなることから、子法人の事業や資産、利益の全てを親法人が実質的に支配することになります。

したがって、株式交換においては、その親法人が株式の取得を通じて子法人の事業、資産を実質的に取得するのと同様の効果があるといえます。

合併は法人の事業や資産を直接的に取得する行為であり、株式交換と合併はこの点において共通性があるといえることから、株式交換に係る税制について、合併に係る税制と整合性を持ったものとするため、子法人の有する資産の含み損益に対する課税については、その株式交換が適格要件に該当するかどうかによることとされています。その株式交換が適格要件に該当するものである場合には子法人が有する資産の含み損益を計上せず、適格要件に該当しないものである場合に、子法人の有する資産の含み損益を計上することとなり、この場合の含み損益の計上は、子法人の有する資産は取引行為の直接の対象となっていないため、その時価評価により評価益又は評価損を益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法 62 の 9①）。

ロ 完全子法人化の課税関係の統一（平成 29 年度税制改正）

平成 27 年の会社法の改正により、全部取得条項付種類株式の端数処理による方法及び株式併合の端数処理による方法を 100%子法人化の手段として用いることを前提とした整備が行われたほか、株式売渡請求の制度が導入されました。税法上、株式交換により 100%子法人化する場合には、適格要件に該当しなければ完全子法人について時価評価課税がされる一方連結納税への欠損金の持込みができないこととされ、適格要件に該当すれば時価評価課税はされない一方連結納税への欠損金の持込みが可能とされていますが、全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による場合には、時価評価課税はされない一方連結納税への欠損金の持込みもできないこととされていました。これらの方法は、子会社の意思決定を必要とすること、少数株主の個別の意思にかかわらず強制的に少数株主から子会社株式が取得されることという点において、単なる資産の売買・交換とは異なる共通点を有するものであり、課税上の不整合は望ましくないと考えられることから、全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による 100%子法人化を組織再編成に係る税制の下に位置づけ、株式交換との間で税法上の取扱いが統一されました。

(4) 株式交換等の定義

【株式交換等の定義】

株式交換及びイからハまでに掲げる行為により対象法人（それぞれイからハまでに規定する法人をいいます。）がそれぞれイ若しくはロに規定する**最大株主等**である法人又はハの一の株主等である法人との間にこれらの法人による完全支配関係を有することとなることをいいます（法法 2 十二の十六）。

イ **全部取得条項付種類株式**に係る**取得決議**によりその取得の対価としてその**全部取得条項付種類株式**を発行した法人の**最大株主等**以外の全ての株主等に一に満たない端数の株式以外のその法人の株式が交付されないこととなる場合のその**取得決議**

ロ 株式の併合で、その併合をした法人の**最大株主等**以外の全ての株主等の有することとなる当該法人の株式の数が一に満たない端数となるもの

ハ **株式売渡請求**に係る当該承認により法令の規定に基づき当該法人の発行済株式等の全部が当該一の株主等に取得されることとなる場合の当該承認

キーワード

全部取得条項付種類株式・・・ある種類の株式について、これを発行した法人が株主総会その他これに類するものの決議によってその全部を取得する旨の定めがある場合のその種類の株式をいいます（法法 2 十二の十六イ）。

取得決議・・・・・・・・・・**全部取得条項付種類株式**の全部を取得する旨の株主総会その他これに類するものの決議をいいます（法法 2 十二の十六イ）。

最大株主等・・・・・・・・・・**全部取得条項付種類株式**を発行した法人以外又は株式の併合をした法人以外のその法人の株主等のうちその有するその法人の株式の数が最も多い者をいいます（法法 2 十二の十六イロ）

株式売渡請求・・・・・・・・・・法人の一の株主等がその法人の承認を得てその法人の他の株主等（その法人及びその一の株主等との間に完全支配関係がある者を除きます。）の全てに対して法令（外国の法令を含みます。）の規定に基づいて行うその法人の株式の全部を売り渡すことの請求をいいます（法法 2 十二の十六ハ）。

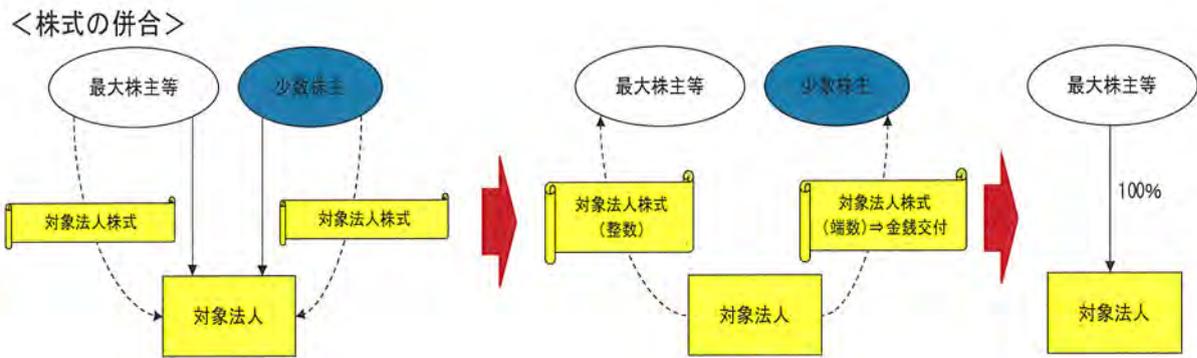
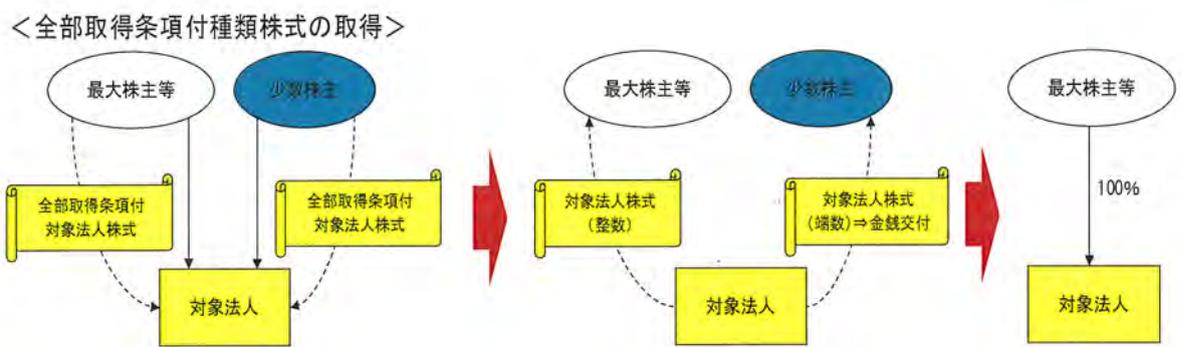
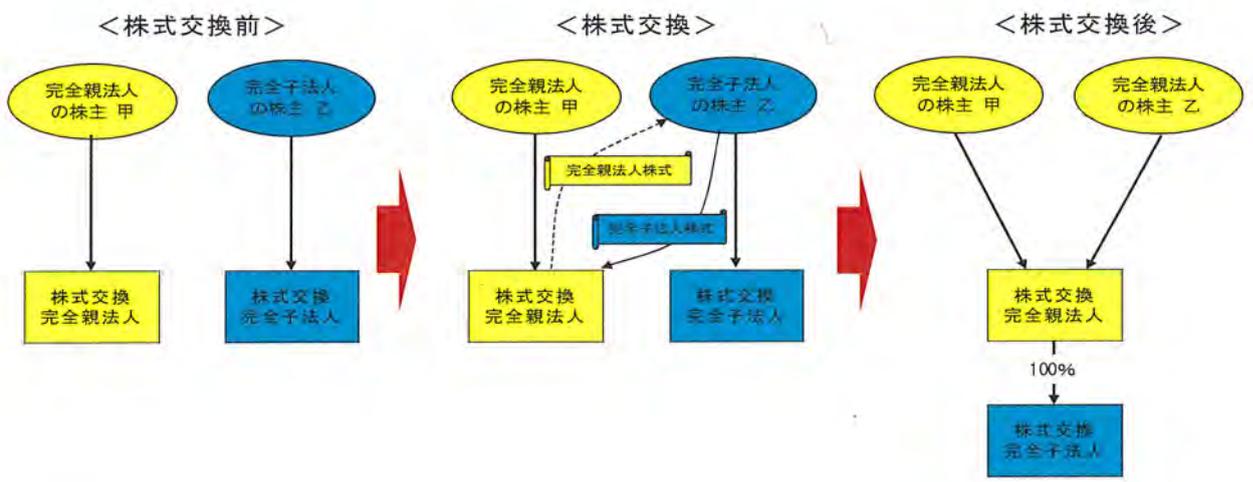
株式交換完全子法人・・・・・・・・株式交換によりその株主の有する株式を他の法人に取得させた当該株式を発行した法人をいいます（法法 2 十二の六）。

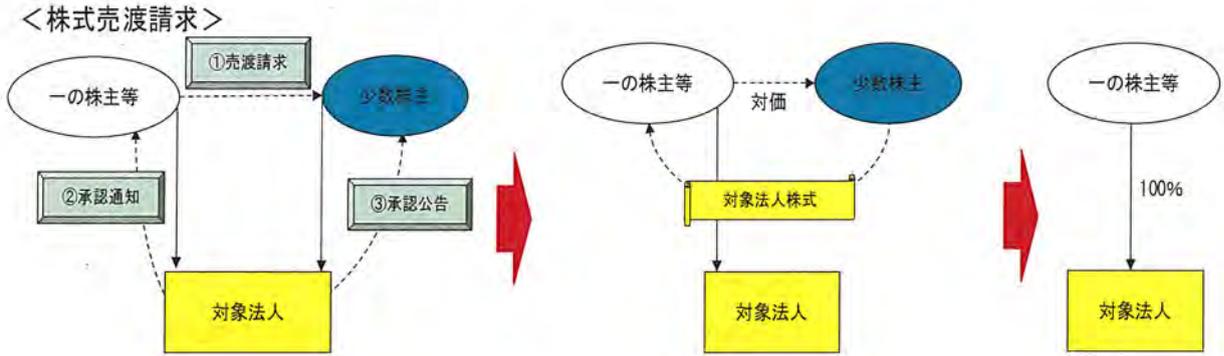
株式交換等完全子法人・・・・・・・・株式交換完全子法人及び株式交換等（株式交換を除く。）

に係る法人税法第2条第十二号の十六に規定する対象法人をいいます（法法2十二の六の二）。

株式交換完全親法人・・・株式交換により他の法人の株式を取得したことによって当該法人の発行済株式の全部を有することとなった法人をいいます（法法2十二の六の三）。

株式交換等完全親法人・・・株式交換完全親法人並びに株式交換等（株式交換を除く。）に係る法人税法第2条第12号の16イ及びロに規定する**最大株主等**である法人並びに同号ハの一の株主等である法人をいいます（法法2十二の六の四）。





参 考

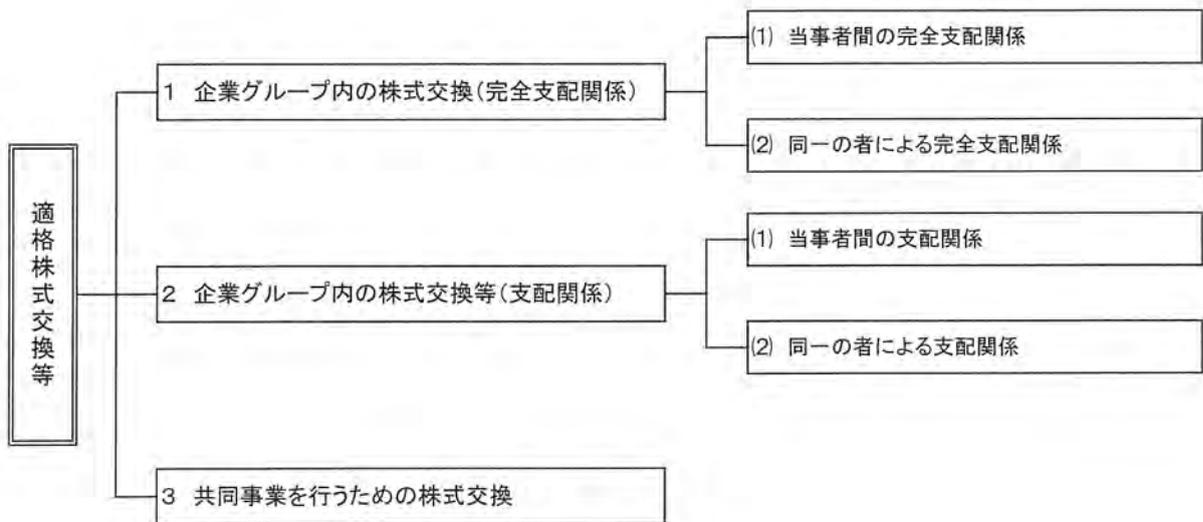
法人税法第2条第12号の16ハに規定する**株式売渡請求**には、我が国の会社法に基づく株式売渡請求のほか、イギリス会社法第979条以下に基づく株式強制取得制度など外国における同様の制度も該当します。

(5) 適格株式交換等

【適格株式交換等の類型】

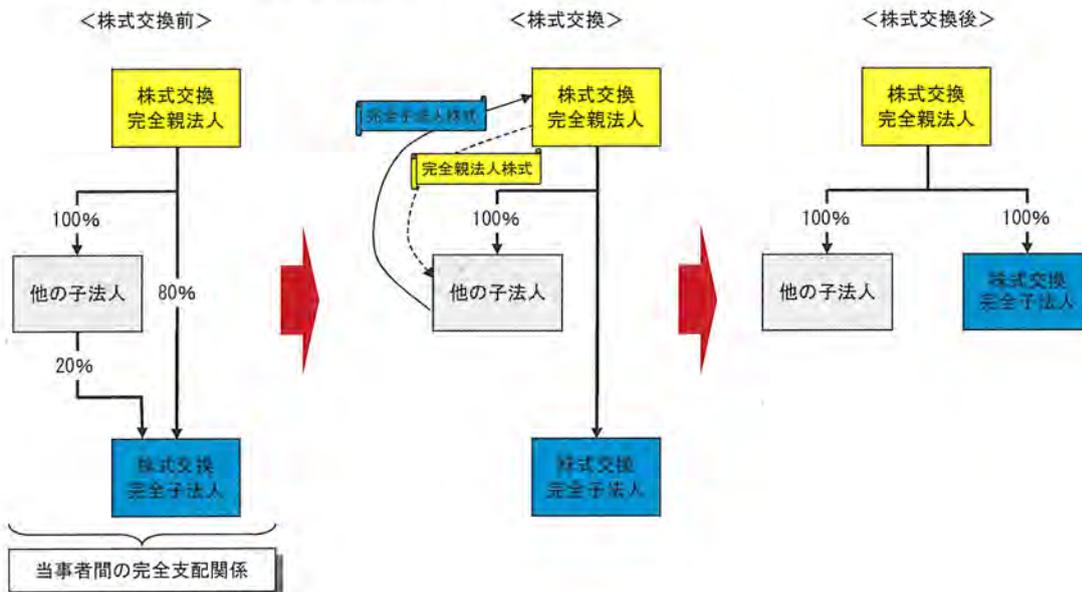
適格株式交換等には、大別すると以下の1～3の三つの類型があり、そのうち「企業グループ内の株式交換（完全支配関係）」及び「企業グループ内の株式交換等（支配関係）」については、それぞれ更に二つの類型に分けられます。

株式交換以外の株式交換等については、以下の2に該当する場合に適格株式交換等に該当します（支配関係がある法人間で行う株式交換と同様です。）。以下の図は株式交換を前提としています。

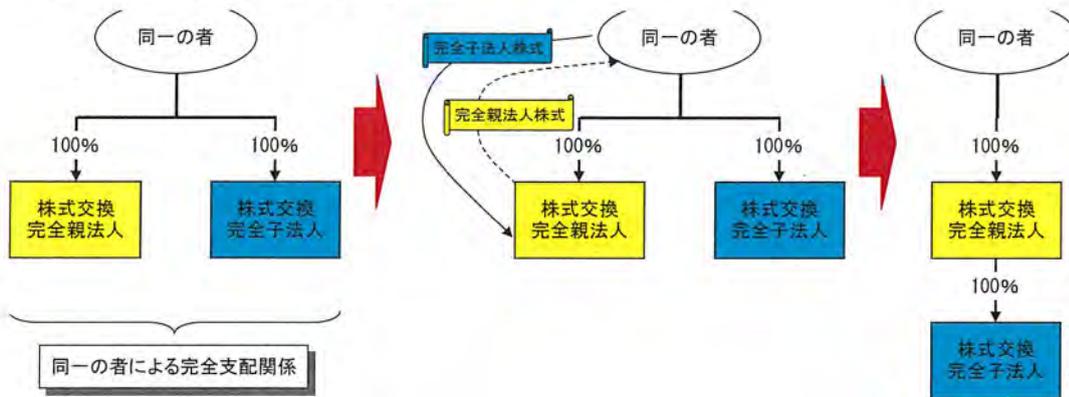


1 企業グループ内の株式交換（完全支配関係）

(1) 当事者間の完全支配関係

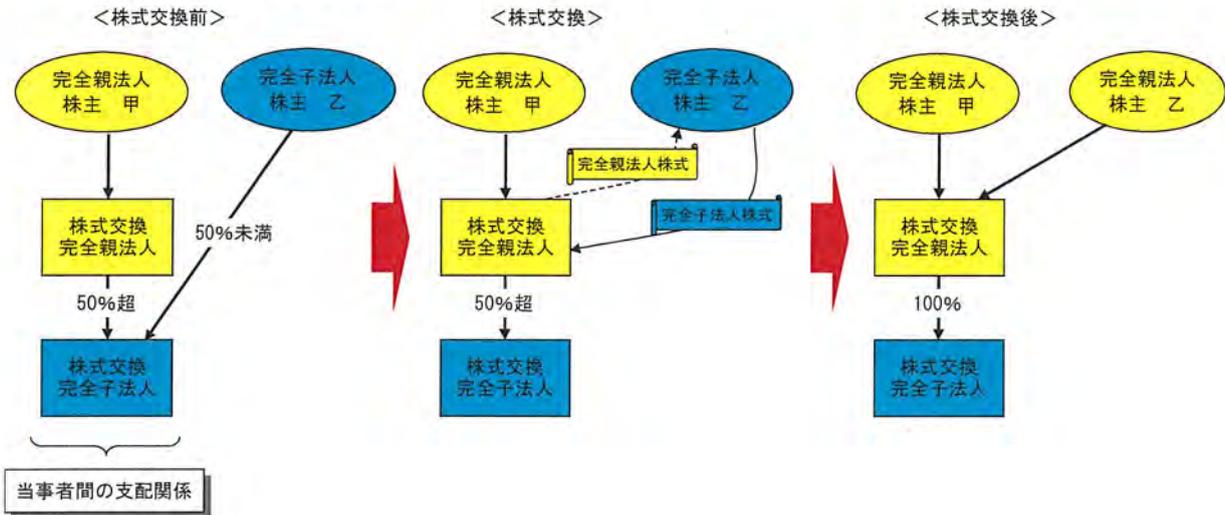


(2) 同一の者による完全支配関係

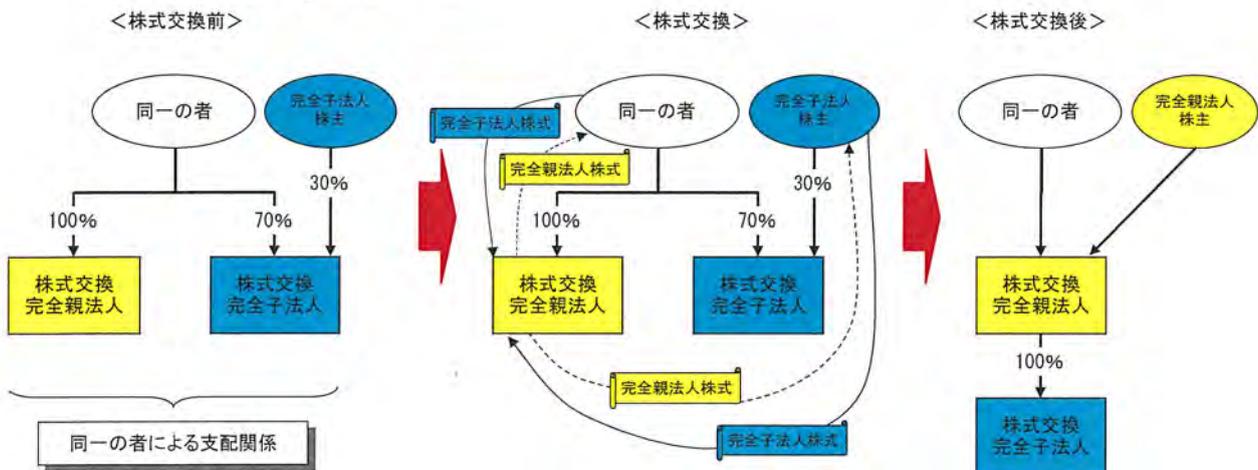


2 企業グループ内の株式交換等（支配関係）

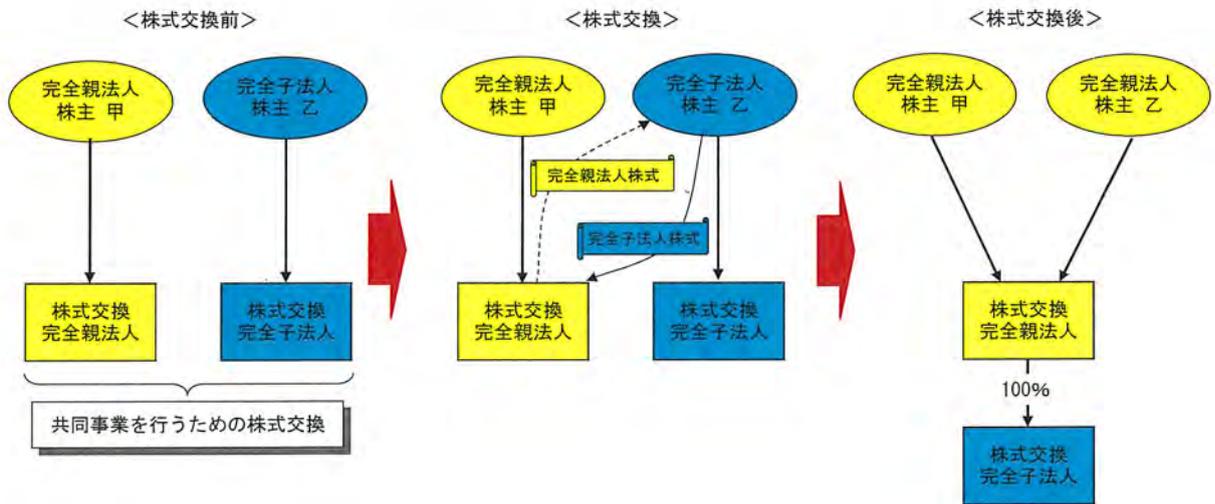
(1) 当事者間の支配関係



(2) 同一の者による支配関係



3 共同事業を行うための株式交換



【適格株式交換等の要件】

	企業グループ内の株式交換等		共同事業を行うための株式交換 (法法 2 十二の十七八、 法令 4 の 3⑰⑳㉓、 法規 3、3 の 3)
	100%グループ内 (法法 2 十二の十七イ、 法令 4 の 3⑰⑱)	50%超グループ内 (法法 2 十二の十七ロ、 法令 4 の 3⑰⑲)	
対価要件(株式(※1)以外の資産(※2)の不交付要件)	○	○	○
完全支配関係又は支配関係の継続要件	○	○	○
従業者継続従事要件(80%以上)	—	○	○
事業継続要件	—	○	○
事業関連性要件	—	—	○
事業規模要件又は 特定役員非退任要件	—	—	○
支配株主(※3)による対価株式の継続保有要件	—	—	○

株式交換以外の株式交換等については「50%超グループ内」の各要件を満たす場合に適格株式交換等となります。

- ※1 株式交換等完全親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式のいずれかの株式のみを交付する場合の当該株式をいいます(法法 2 十二の十七、法令 4 の 3⑰)。
- 2 次に掲げる資産は除かれます(これらの資産を交付しても対価要件を満たしません。)(法法 2 十二の十七)。
- (1) その株主等に対する剰余金の配当として交付される金銭その他の資産
 - (2) 株式交換等に反対するその株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産
 - (3) 株式交換の直前において株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式(株式交換完全子法人が有する自己の株式を除きます。)の総数の3分の2以上に相当する数の株式を有する場合における株式交換完全親法人以外の株主に交付される金銭その他の資産
 - (4) 全部取得条項付種類株式の取得の価格の決定の申立てに基づいて交付される金銭その他の資産
 - (5) 法人税法第2条第12号の16イに掲げる行為に係る一に満たない端数の株式

V 株式交換編 《1 総論》

又は同号ロに掲げる行為により生ずる一に満たない端数の株式の取得の対価として交付される金銭その他の資産

(6) 株式売渡請求による株式の取得の対価として交付される金銭その他の資産

- 3 株式交換の直前に株式交換完全子法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がある場合の当該他の者をいいます（法令4の3⑳五）。
- 4 株式交換等後に2次再編が見込まれている場合には、表中の各継続要件が異なることとなります（法法2十二の十七ロ(1)(2)、法令4の3⑱⑲⑳㉕）。

(6) 株式交換等完全子法人の処理

【株式交換等完全子法人の有する資産に係る取扱い】

株式交換等完全子法人が非適格株式交換等を行った場合には、当該株式交換等完全子法人が当該非適格株式交換等の直前の時において有する一定の固定資産、棚卸資産たる土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産については時価評価により評価損益の計上を行うこととされています（法法 62 の 9①、法令 123 の 11①）。なお、非適格の株式交換であっても、株式交換の直前に、株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に完全支配関係がある株式交換を行った場合には、時価評価の対象から除かれます。

これは、株式交換等は、株式取得を通じて会社財産を間接的に取得でき、合併と株式交換は組織法上の行為による会社財産の取得という点で共通の行為と見ることができることから、非適格合併等の場合に被合併法人等の資産について譲渡損益が計上されることとの整合性などを図るため、非適格株式交換等の場合に株式交換等完全子法人の有する一定の資産について時価評価により評価損益の計上を行うこととされたものです。

(7) 株式交換完全親法人の処理

イ 株式交換完全親法人の資本金等の額及び利益積立金額の増加額

株式交換の形態	増加する資本金等の額（法令8⑩十）	利益積立金額
(イ) (ロ)以外のもの	資本金等の額の増加額＝ $(①-②) - \underbrace{(③+④+(⑤-⑥)+⑦)}_{\text{増加資本金額等}}$ ① 株式交換完全子法人の株式の取得価額（法令119⑩十又は二十七） ② ①の株式の取得のために要した費用の額 ③ 株式交換により増加した資本金の額 ④ 株式交換完全子法人の株主に交付した金銭並びに当該金銭及び株式交換完全親法人の株式以外の資産の価額 ⑤ 株式交換完全子法人の消滅新株予約権に代えて株式交換完全親法人の新株予約権を交付した場合の当該消滅新株予約権の帳簿価額相当額（非適格の場合は株式交換完全親法人の新株予約権の価額相当額） ⑥ 株式交換完全親法人が新株予約権債務の引受けの見合いとして取得する株式交換完全子法人に対する債権の価額 ⑦ 株式交換完全子法人の株主に交付した株式交換完全支配親法人（※1）の株式の帳簿価額	変動なし
(ロ) 適格株式交換等に該当しない無対価株式交換で株主均等割合保有関係（※2）がないもの	増加なし	変動なし （原則として受贈益計上）

※1 株式交換完全親法人との間に当該株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する一定の関係がある法人をいいます（法法22の十七、法令4の3⑰㉔）。

2 株式交換完全子法人の株主及び株式交換完全親法人の株主等の全てについて、

その者が保有する当該株式交換完全子法人の株式の数の当該株式交換完全子法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合と当該者が保有する当該株式交換完全親法人の株式の数の当該株式交換完全親法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間の関係をいいます（法令4の3⑱二）。

<株式交換の場合の資本金等の額の増加額のイメージ図>



ロ 株式交換完全親法人が取得する株式交換完全子法人の株式の取得価額

次の区分に応じた金額が株式交換完全子法人の株式の取得価額となります。

適格	金銭交付なし	株式交換の直前において 株式交換完全子法人の株 主が50人未満である場合	株式交換完全子法人の株 主が有していた株式交換 完全子法人の株式の株式 交換の直前の帳簿価額相 当額の合計額 (法令119①十イ)
		株式交換の直前において 株式交換完全子法人の株 主が50人以上である場合	株式交換完全子法人の簿 価純資産価額(※1)相 当額 (法令119①十ロ)
	金銭交付あり	時価(法令119①二十七)	
非適格	金銭交付なし	時価(※2) (法令119①二十七)	
	金銭交付あり	時価(法令119①二十七)	

※1 株式交換完全子法人の前期末時の（税務上の）資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（前期末時から株式交換等の直前までの間に資本金等又は利益積立金額が増減した場合には、その金額を加減算した金額）をいいます（法令119①十ロ）。

2 株式交換の直前に株式交換完全親法人と株式交換完全子法人との間に完全支配関係があった場合（無対価株式交換の場合には株主均等保有割合がある場合に限りません。）には、「適格」「金銭交付なし」と同様になります。

ハ 株式交換完全親法人が有する株式交換完全支配親法人の株式を株式交換完全子法人の株主に交付する場合の株式譲渡損益（三角株式交換の場合）

内国法人が自己を株式交換完全親法人とする適格株式交換等（金銭等不交付株式交換に限ります。）により株式交換完全支配親法人の株式を交付した場合には、その譲渡損益は計上されないこととなります（法法 61 の 2 ⑩）。

また、内国法人が、自己を株式交換完全親法人とする株式交換の対価として親法人株式を交付しようとする場合において、その株式交換に係る契約日にその親法人株式を有していたときは、その契約日において、親法人株式をその契約日における価額により譲渡し、かつ、その親法人株式をその価額によりで取得したものとみなして、それまでの含み損益を精算することとなります（法法 61 の 2 ⑫）。

なお、この親法人株式とは、その株式交換の直前にその内国法人との間にその内国法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係として一定の関係がある法人に該当することが株式交換に係る契約日において見込まれる法人の株式をいいます（法法 61 の 2 ⑬、法令 119 の 11 の 2①）。

(8) 株式交換完全子法人の株主の処理

【株式交換完全子法人の株主の課税関係】

株式交換の形態		株式交換完全子法人株式の譲渡	株式交換完全親法人株式等の取得価額
金銭等不交付株式交換（※1）		簿価譲渡 （法法61の2⑨）	株式交換完全子法人の株式の株式交換直前の帳簿価額相当額（法令119①九）
無対価	株主均等割合保有関係（※2）あり （特定無対価株式交換）		株式交換完全子法人の株式の帳簿価額を株式交換完全親法人の株式の帳簿価額に加算（法令119の3⑳、119の4①）
	株主均等割合保有関係（※2）なし	時価譲渡	—
金銭等交付あり		（法法61の2①）	株式交換完全親法人株式等の時価（法令119①二十七）

※1 ①株式交換完全親法人又は②株式交換の直前に株式交換完全親法人と当該株式交換完全親法人以外の法人との間に当該法人による完全支配関係がある場合の当該法人（親法人）のうちいずれか一の法人の株式等以外の資産が交付されないものをいいます（法法61の2⑨）。

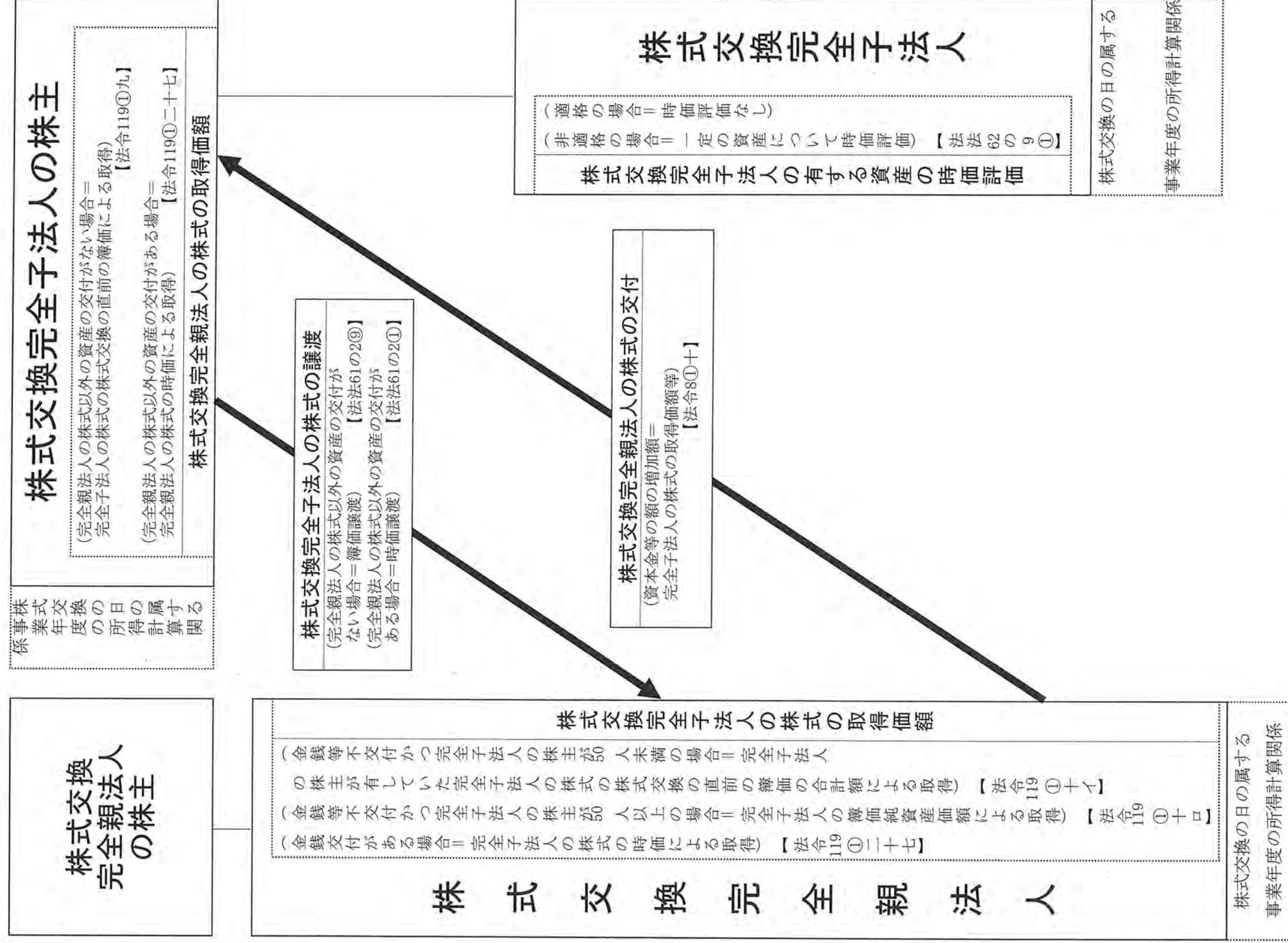
なお、ここでいう「親法人」は、株式交換後に株式交換完全親法人との間の完全支配関係の継続が見込まれている必要はありません。この点で「株式交換完全支配親法人」（法法22の十七、法令4の3⑰）とは異なります。

2 株式交換完全子法人の株主及び株式交換完全親法人の株主等の全てについて、その者が保有する当該株式交換完全子法人の株式の数の当該株式交換完全子法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合と当該者が保有する当該株式交換完全親法人の株式の数の当該株式交換完全親法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間の関係をいいます（法令119の7の2②、4の3⑱二）。

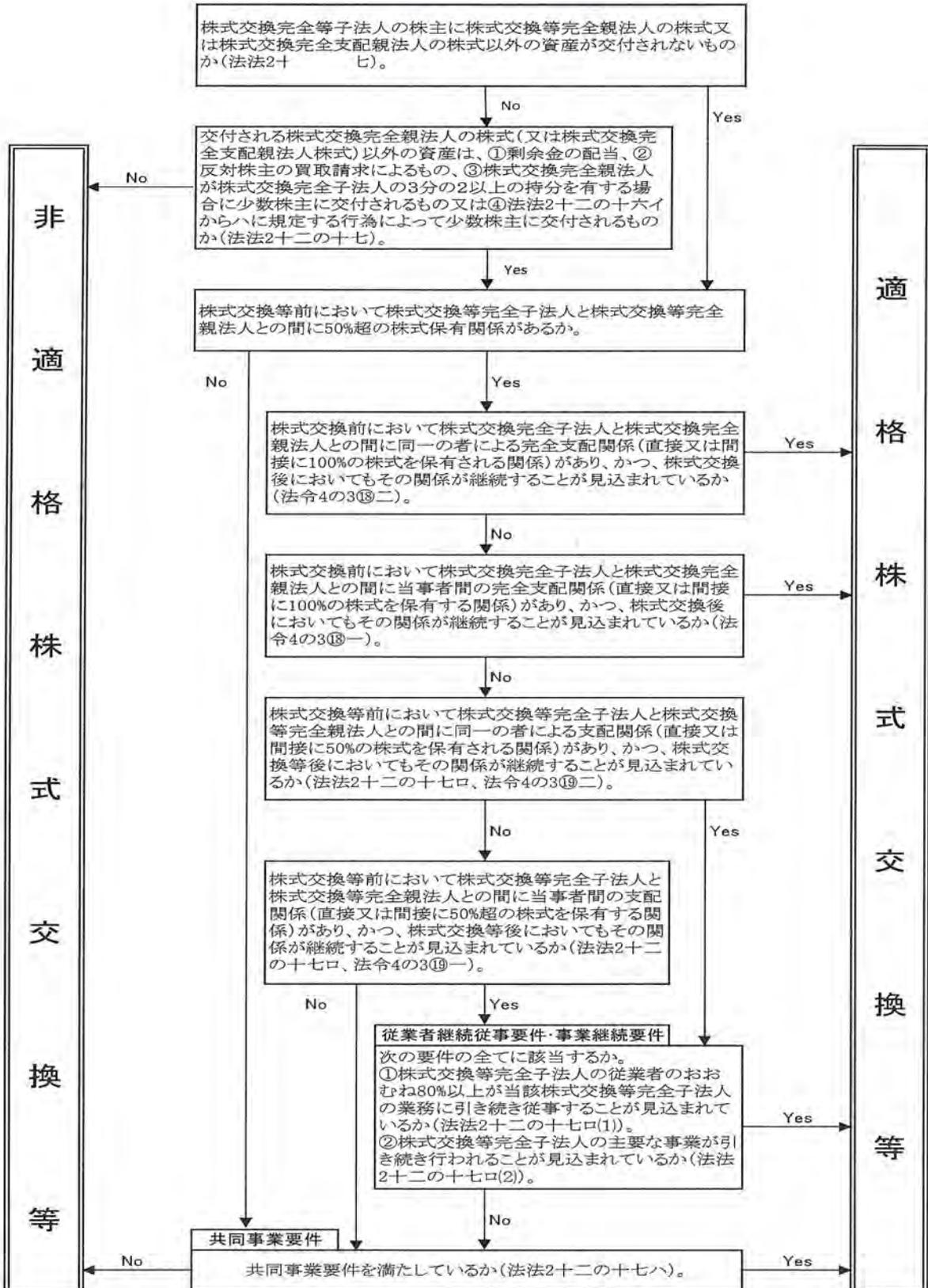
【消費税法上の取扱い】

株式交換完全子法人の株主による株式交換完全子法人の株式の交付は、有価証券の譲渡となりますので、その譲渡した課税期間の課税売上割合の計算において、株式交換により取得する株式交換完全親法人の株式の価額（交付金銭等があればそれらの価額との合計額）を譲渡対価として、分母にその譲渡対価の5%相当額を含める必要があります（消法30⑥、消令48⑤）。

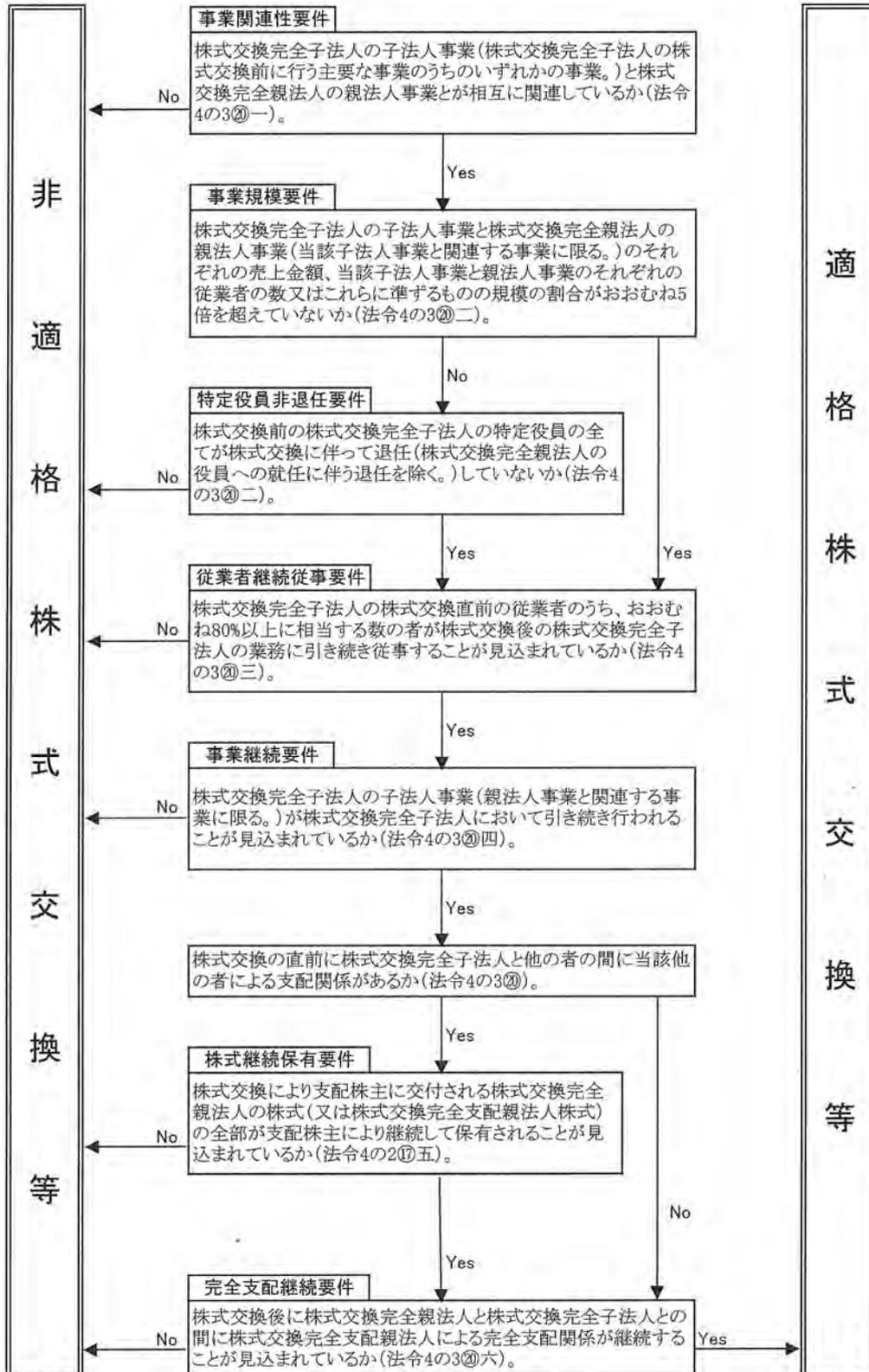
イメージ図（株式交換）



適格判定フロー



共同事業要件判定フロー



※株式交換以外の株式交換等には、共同事業要件は適用されません。

(金銭の交付)

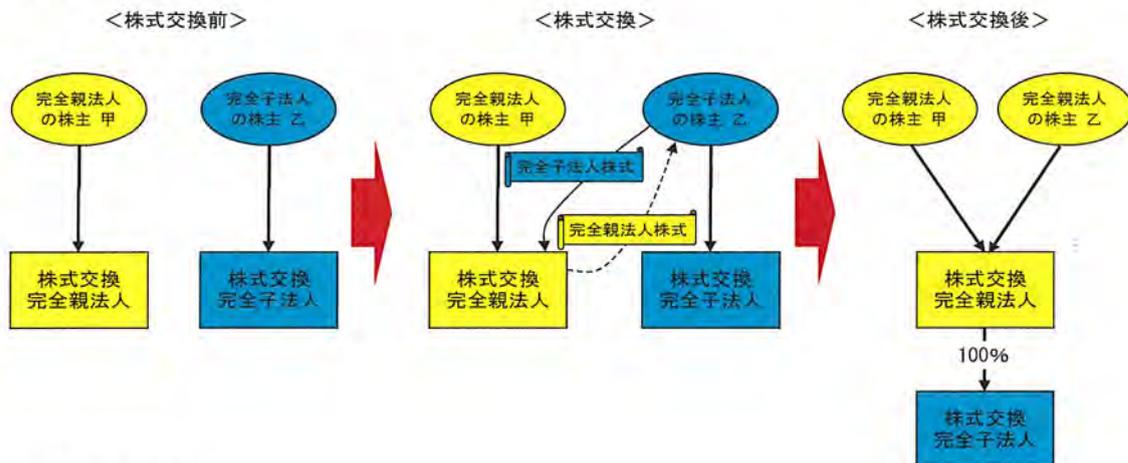
株式交換等完全子法人の株主に金銭など株式交換等完全親法人の株式以外の資産が交付されているものを適格株式交換等としていないか。

ポイント

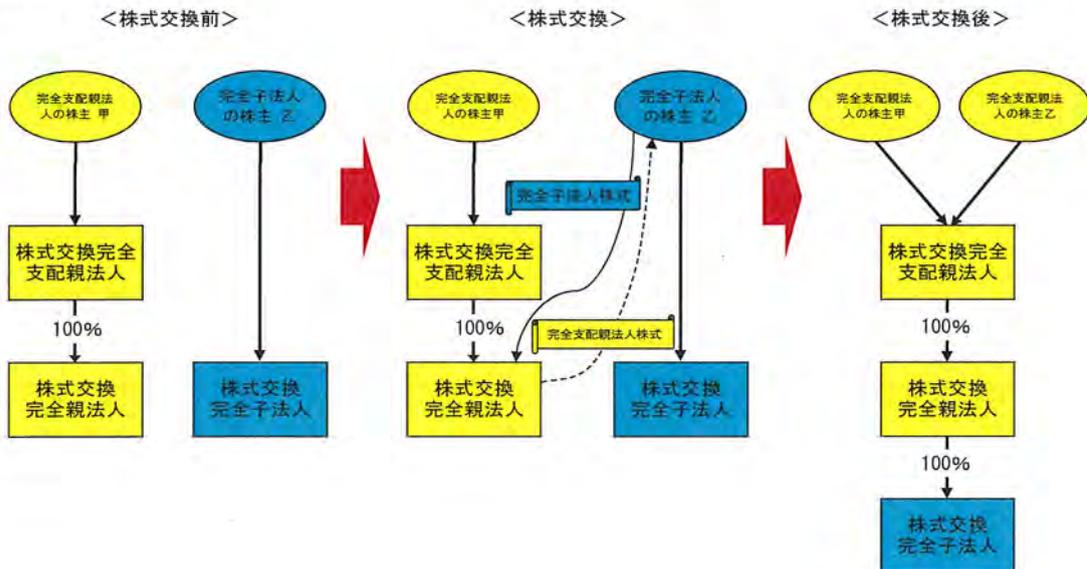
法人が行った株式交換等が適格株式交換等に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、適格株式交換等に該当するためには、原則として、株式交換等完全子法人の株主に株式交換等完全親法人の株式（又は株式交換完全支配親法人株式）以外の資産が交付されていないことが必要となります（法法 2 十二の十七）。

ただし、金銭の交付がある場合でも適格株式交換等に該当することがあります（法法 2 十二の十七かっこ書）。

《通常の株式交換》



《三角株式交換》



着眼点

株式交換契約書

A と B は、次のとおり株式交換契約を締結する。

第 1 条 A 及び B は、B の発行済株式の全部を取得させるための株式交換を行う。

第 2 条 A は株式交換に際して、普通株式〇〇株を発行し、効力発生日の前日の最終の B の株主名簿に記載された株主に対し、その所有する B の株式 1 株につき、A の株式△△株の割合をもって A の株式を割当交付する。

.....

株式交換の場合、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」及び株式交換契約書等の申告書への添付要件は課されていないため、調査において株式交換契約書等の内容を確認する必要があります。

キーワード

株式交換完全子法人・・・株式交換によりその株主の有する株式を他の法人に取得させた当該株式を発行した法人をいいます（法法 2 十二の六）。

株式交換等完全子法人・・・**株式交換完全子法人**及び株式交換等（株式交換を除く。）に係る法人税法第 2 条第十二号の十六に規定する対象法人をいいます（法法 2 十二の六の二）。

株式交換完全親法人・・・株式交換により他の法人の株式を取得したことによって当該法人の発行済株式の全部を有することとなった法人をいいます（法法 2 十二の六の三）。

株式交換等完全親法人・・・**株式交換完全親法人**並びに株式交換等（株式交換を除く。）に係る法人税法第 2 条第 12 号の 16 イ及びロに規定する最大株主等である法人並びに同号ハの一の株主等である法人をいいます（法法 2 十二の六の四）。

株式交換完全支配親法人株式・・・**株式交換完全親法人**との間に当該**株式交換完全親法人**の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式をいいます（法法 2 十二の十七、法令 4 の 3⑰）。

参 考

会社法の規定のうち対価の柔軟化に係る規定が平成19年5月1日に施行され、**株式交換完全支配親法人株式**（株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を直接保有する法人の株式）を株式交換の対価とする三角株式交換が可能となったことに伴い、当該株式も税法上の適格要件を満たす対価として取り扱うこととされました。

また、令和元年度改正の三角株式交換の対価要件の見直しにより、**株式交換完全支配親法人株式**（株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を間接保有する法人の株式）も適格要件を満たす対価として取り扱うこととされました（法法2十二の十七）。

(完全支配関係)

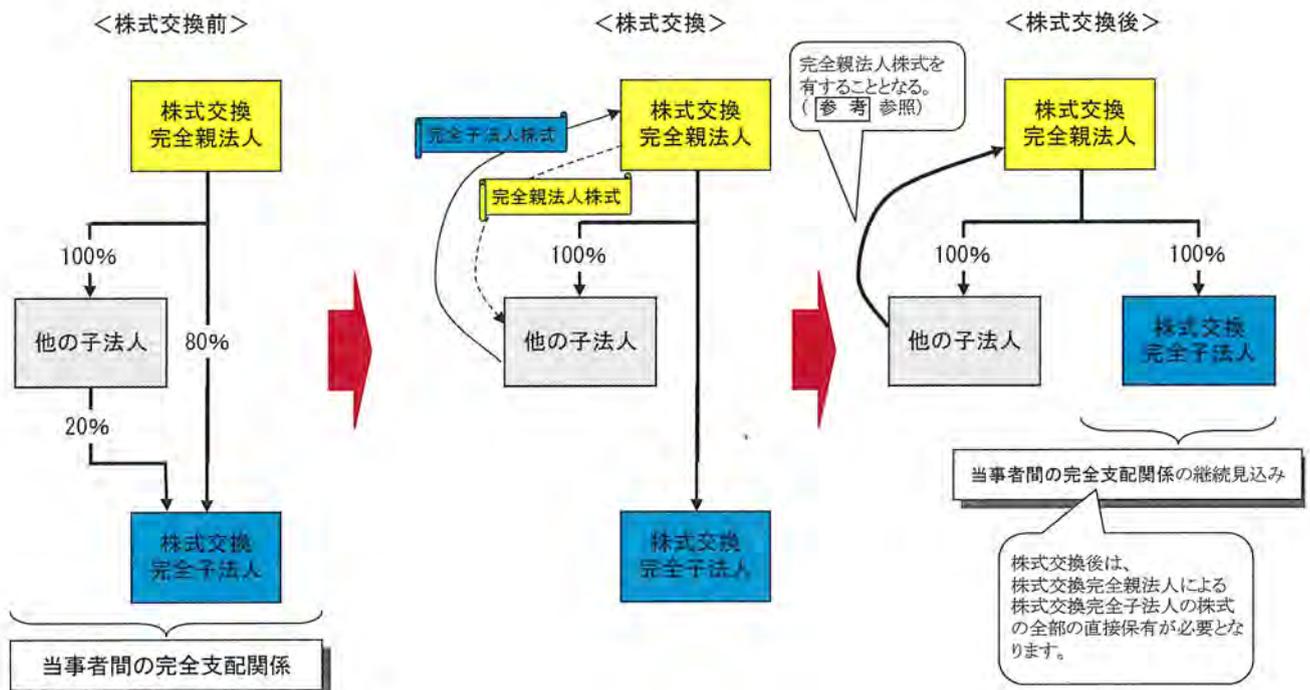
株式交換完全子法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、株式交換前に完全支配関係があることのみをもって、適格株式交換等としていないか。

ポイント

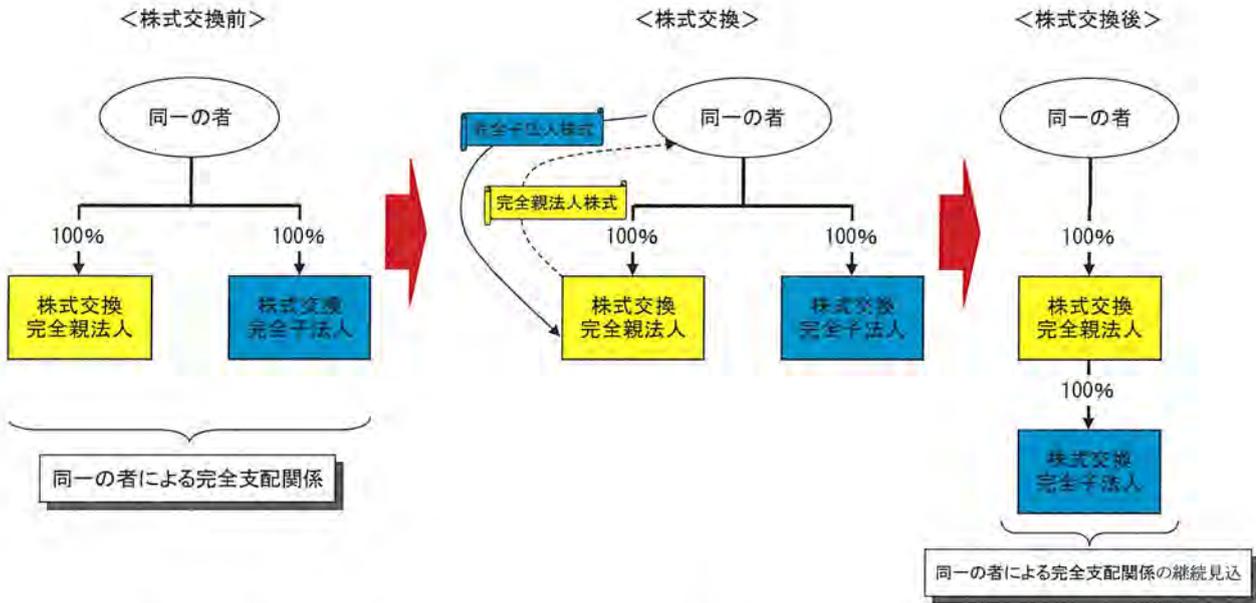
法人が行った株式交換が適格株式交換等に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、完全支配関係がある場合の適格株式交換等は、株式交換前において、株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）があり、かつ、株式交換後において、当該株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続することが見込まれていることがその要件とされています（法法2十二の十七イ、法令4の3⑱）。

キーワード

当事者間の完全支配関係・・・株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係（無対価株式交換である場合における完全支配関係を除きます。）をいいます（法令4の3⑱一）。



同一の者による完全支配関係・・・株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係（無対価株式交換の場合は株主均等割合保有関係がある場合に限ります。）をいいます（法令4の3⑱二）。



無対価株式交換・・・・・・・・・・株式交換完全子法人の株主に株式交換完全親法人の株式その他の資産が交付されない株式交換をいいます（法令4の3⑱一かっこ書）。

株式均等保有関係・・・・・・・・・・株式交換完全子法人の株主（株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人を除きます。）及び株式完全親法人の株主等（株式交換完全親法人を除きます。）の全てについて、その者が保有する株式交換完全子法人の株式の数の株式交換完全子法人の発行済株式等（株式交換完全親法人が保有する株式交換完全子法人の株式を除きます。）の総数にうちを占める割合と当該者が保有する株式交換完全親法人の株式の数の株式交換完全親法人の発行済株式等の総数のうちを占める割合とが等しい場合における株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との関係をいいます（法令4の3⑱二かっこ書）。

要確認事項

株式交換を意思決定した際に作成した資料等から、当該株式交換を行う事業上の目的等を確認し、株式交換時に、株式交換後において株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参 考

- 1 株式交換時に、**当事者間の完全支配関係**（又は**同一の者による完全支配関係**）が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により完全支配関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式交換とされることはありません。
- 2 「キーワード」の**当事者間の完全支配関係**の〈株式交換後〉においては、他の子法人が株式交換完全親法人株式を有することになりますが、会社法上、子会社が親会社の株式を取得することは原則として禁止されており、一定の事由により子会社が親会社の株式を取得した場合には、相当の時期にその有する親会社株式を処分しなければならないこととされています（会社法 135）。
- 3 令和元年度改正により、逆さ合併が見込まれている場合における株式交換等に係る関係継続要件が緩和され、株式交換等の後に株式交換等完全親法人を被合併法人とし、株式交換等完全子法人を合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その株式交換等に係る適格要件のうち完全支配関係継続要件、支配関係継続要件及び親子関係継続要件について、株式交換等完全親法人との継続は、その適格合併の直前の時までの関係により判定することとされました（法令 4 の 3⑩一・二イ～ハ）。

(支配関係)

株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格株式交換等としていないか。

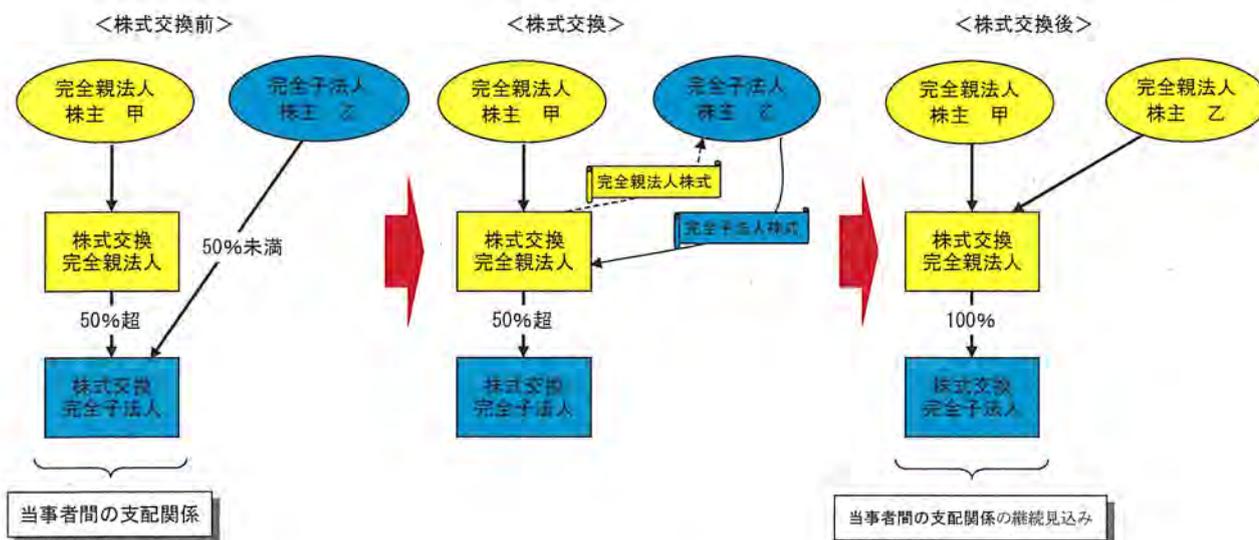
ポイント

法人が行った株式交換等が適格株式交換等に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に完全支配関係がない場合であっても、株式交換等前において、株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）があり、かつ、株式交換等後において、当該株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）が継続することが見込まれている場合には、次の要件の全てを満たせば適格株式交換等に該当することとなります（法法2十二の十七ロ、法令4の3⑱）。

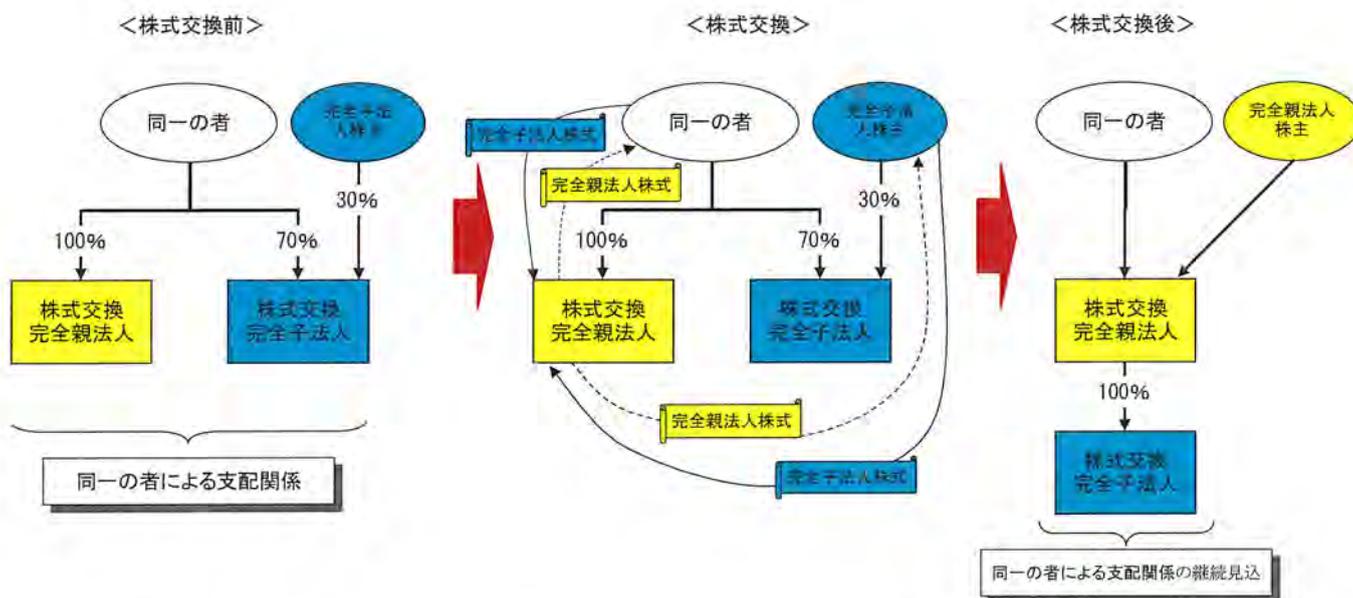
- ・ 株式交換等完全子法人の株式交換等直前の従業者の総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその株式交換等完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること（従業者継続従事要件、法法2十二の十七ロ(1)）。
- ・ 株式交換等完全子法人の株式交換等前に行う主要な事業がその株式交換等完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていること（事業継続要件、法法2十二の十七ロ(2)）。

キーワード

当事者間の支配関係・・・株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%超の株式等を直接又は間接に保有する関係（**無対価株式交換**である場合には、**株式均等割合関係**がある場合に限ります。）をいいます（法令4の3⑱一）。



同一の者による支配関係・・・株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の50%超の株式等を直接又は間接に保有される関係（無対価株式交換である場合には、株式均等割合関係がある場合に限ります。）をいいます（法令4の3⑱二）。



無対価株式交換・・・株式交換完全子法人の株主に株式交換完全親法人の株式その他の資産が交付されない株式交換をいいます（法令4の3⑱一かっこ書）。

株式均等保有関係・・・株式交換完全子法人の株主（株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人を除く。）及び株式完全親法人の株主等（株式交換完全親法人を除く。）の全てについて、その者が保有する株式交換完全子法人の株式の数の株式交換完全子法人の発行済株式等（株式交換完全親法人が保有する株式交換完全子法人の株式を除く。）の総数にうちを占める割合と当該者が保有する株式交換完全親法人の株式の数の株式交換完全親法人の発行済株式等の総数のうちを占める割合とが等しい場合における株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との関係をいいます（法令4の3⑱二かっこ書）。

要確認事項

株式交換等を意思決定した際に作成した資料等から、当該株式交換等を行う事業上の目的等を確認し、株式交換等時に、株式交換等後において株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に当事者間の支配関係（又は同一の者による支配関係）が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参 考

株式交換等時に、**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により支配関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式交換等とされることはありません。

キーワード

従業者・・・役員、使用人その他の者で、株式交換等の直前において株式交換等完全子法人の事業に現に従事している者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます（法基通1-4-4）。

適格合併等・・・適格合併又は株式交換等完全子法人を分割法人若しくは現物出資法人とする適格分割若しくは適格現物出資をいいます（法法2十二の十七ロ(1)かっこ書）。

合併法人等・・・適格合併等に係る合併法人、分割継承法人又は被現物出資法人をいいます（法法2十二の十七ロ(1)かっこ書）。

要確認事項

従業者継続従事要件を満たすかどうかの判定において、株式交換完全子法人の**従業者**が従事することが見込まれている当該株式交換完全子法人の業務の範囲や種類についてまで加味していないか確認する必要があります（引き継がれる人数の割合のみで判定）。

参 考

- 1 株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に50%超100%未満の株式保有関係がある場合に適格株式交換等となるためには、従業者継続従事要件を満たすほか、株式交換等完全子法人の株式交換前に行う主要な事業がその株式交換等完全子法人において引き続き行われることが見込まれていることが必要です（法法2十二の十七ロ(2)）。
- 2 株式交換等時に、株式交換等完全子法人の**従業者**の総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその株式交換等完全子法人の業務に引き続き従事する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発事象により従事しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式交換等とされることはありません。
- 3 「共同事業要件判定フロー」における従業者継続従事要件についても、同様に判定します。

(共同事業要件)

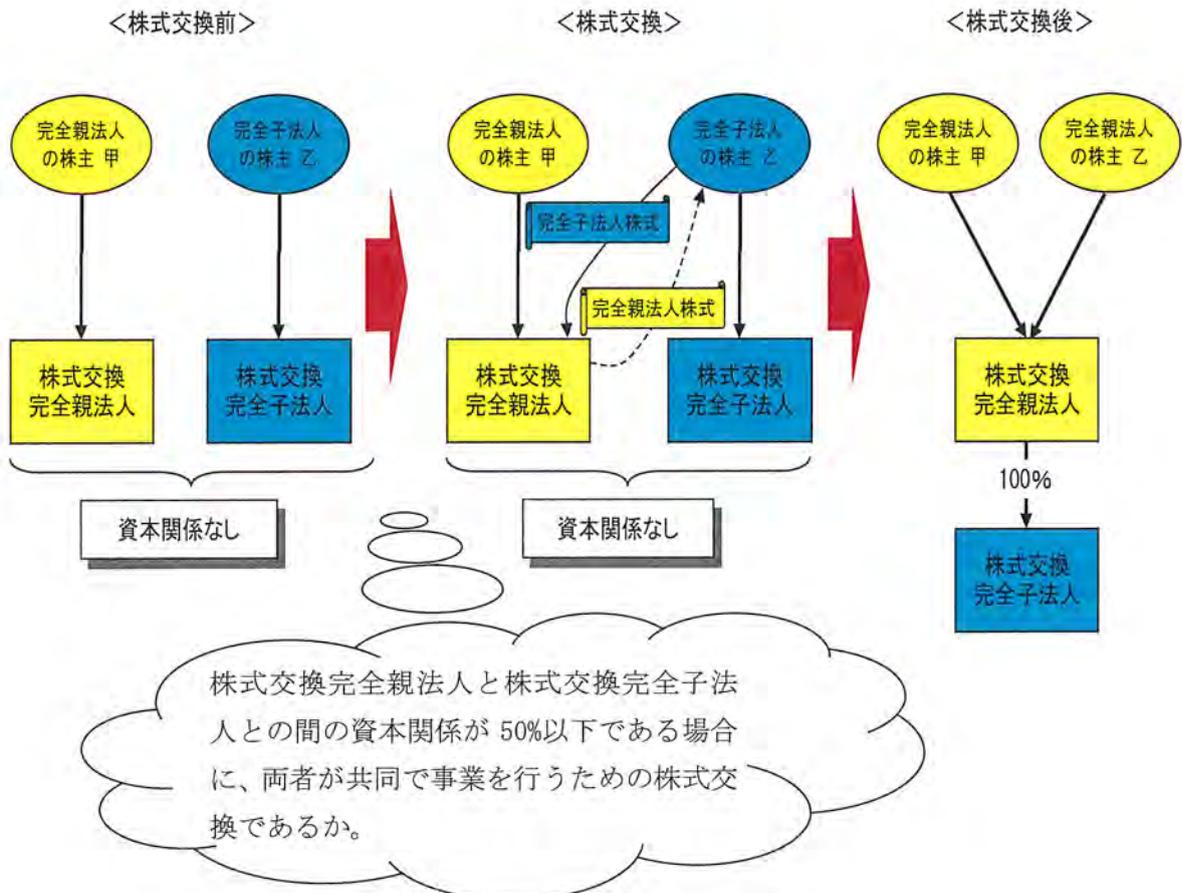
資本関係のない法人間の株式交換であることのみをもって、非適格株式交換等としていないか。

ポイント

資本関係のない法人間の株式交換であっても、適格株式交換等に該当する場合があります。具体的には、「共同事業要件判定フロー」に示されているとおり、株式交換完全子法人と株式交換完全親法人とが共同で事業を行うための株式交換として一定の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式交換等に該当することとなります（法法 2 十二の十七八）。

なお、無対価株式交換の場合には、株主均等割合保有関係がある場合に限られます（法令 4 の 3⑳かっこ書）。

着眼点



キーワード

- 無対価株式交換** 株式交換完全子法人の株主に株式交換完全親法人の株式その他の資産が交付されない株式交換をいいます（法令 4 の 3 ⑱一かっこ書）。
- 株式均等保有関係** 株式交換完全子法人の株主（株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人を除く。）及び株式完全親法人の株主等（株式交換完全親法人を除く。）の全てについて、その者が保有する株式交換完全子法人の株式の数の株式交換完全子法人の発行済株式等（株式交換完全親法人が保有する株式交換完全子法人の株式を除く。）の総数にうちに占める割合と当該者が保有する株式交換完全親法人の株式の数の株式交換完全親法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合とが等しい場合における株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との関係をいいます（法令 4 の 3 ⑱二かっこ書）。

(事業関連性要件)

資本関係のない法人間の株式交換において、株式交換完全子法人の主要な事業が複数ある場合に、その事業の一つが株式交換完全親法人の行う事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格株式交換等としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の株式交換であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式交換の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式交換等に該当することとなります（法法22の十七八）。

その株式交換が適格株式交換等に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式交換完全子法人の**子法人事業**と株式交換完全親法人の**親法人事業**とが相互に関連するものであることの要件（事業関連性要件）があります（法令4の3②一）。

着眼点

例えば、次の1の事業性要件を満たす事業について、次の2の関連性要件を満たす場合には、**子法人事業**と**親法人事業**とは、相互に関連するものに該当するものとなります（法規3①③）。

1 事業性要件の判定

事業性要件とは、株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人が共に実態を有する事業を行っているかどうかを判定するものであり、事業性要件を満たすためには、株式交換の直前においてそれぞれ次に掲げる要件の全てに該当することが必要となります（法規3①一、③）。

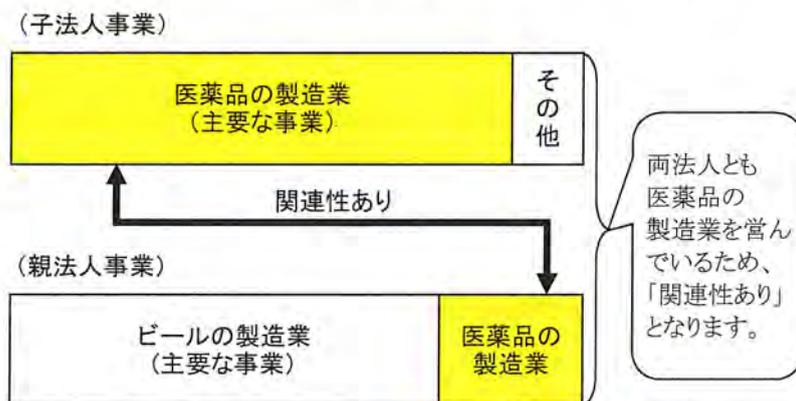
- (1) 本店（又は主たる事務所）所在地国（又は地域）に事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有し、又は賃借していること。
- (2) 従業者（役員はその法人の業務に専ら従事するものに限りません。）があること。
- (3) 自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること。



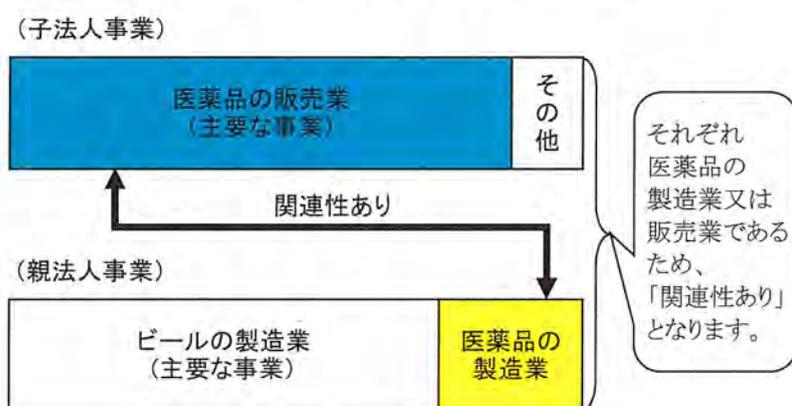
2 関連性要件の判定

関連性要件を満たすためには、**子法人事業**と**親法人事業**とが次のいずれかの場合に該当することが必要となります（法規 3①二、②③）。

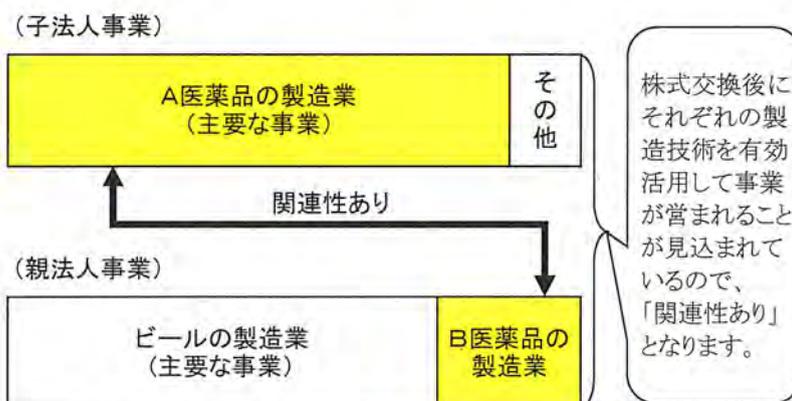
(1) 株式交換の直前において、両事業が同種のものである場合



(2) 株式交換の直前において、両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**が同一のもの又は類似するものである場合



(3) 株式交換の直前において、株式交換後に両事業が両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**を活用して営まれることが見込まれている場合



※ 両者は、株式交換後にA医薬品の製造技術とB医薬品の製造技術とを有効活用して、より商品価値の高い医薬品を製造する計画を有する。

いずれの場合であっても、事業関連性要件の判定対象となる事業は、株式交換完全子法人についてはこれに限りません。

キーワード

子法人事業・・・株式交換完全子法人の株式交換前に行う主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3②一）。

※ 主要な事業の全てが**親法人事業**に関連している必要はありません。

親法人事業・・・株式交換完全親法人の株式交換前に行う事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3②一）。

※ **子法人事業**のように主要な事業には限られていません。

自己の計算・・・株式交換後においても、判定の対象となった事業について、株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人が自ら商品販売等によって収益を獲得することが見込まれる状態にあることをいいます。

なお、事業性要件の一つである「自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること」には、他人の名義をもって、かつ**自己の計算**においてする行為、例えば、代理店として他の法人の名義を掲げているものの当該他の法人からは独立して自ら収益を獲得している法人の行為についても含まれることとなります。

経営資源・・・①事業の用に供される設備、②事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、③事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式、④その他これらに準ずるものをいいます（法規3①二ロ）。

要確認事項

株式交換完全子法人において2以上の事業を営んでいる場合の主要な事業の判定は、それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況、従業者の数、固定資産の状況等を総合的に勘案して行うこととなります（法基通1-4-5）。

(事業規模要件)

共同事業要件の判定において、売上金額は5倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が5倍を超えているとして非適格株式交換等としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の株式交換であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を営むための株式交換の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式交換等に該当することとなります（法法2十二の十七ハ）。

その株式交換が適格株式交換等に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式交換完全子法人の子法人事業と株式交換完全親法人の親法人事業のそれぞれの売上金額、従業者の数若しくはこれらに準ずるものの規模の割合が、おおむね5倍を超えないことの要件（事業規模要件）があります（法令4の3②二）。

事業規模がおおむね5倍を超えないかどうかの判定においては、これらの指標のいずれかの一つが要件を満たすかどうかにより判定することとされています（法基通1-4-6（注））。

なお、事業規模要件を満たさなくても、特定役員非退任要件を満たしていれば、適格株式交換等に該当する場合があります（法令4の3②二）。

着眼点

<事業規模の比較状況の例>

項目	株式交換完全子法人 の子法人事業	株式交換完全親法人 の親法人事業	5倍判定
売上金額	20億円	80億円	○
従業者数	60人	400人	×

規模の割合がいずれか一つでもおおむね5倍を超えていなければ、事業規模要件を満たしていることとなります。

この例の場合、従業者の数は5倍を超えていますが、売上金額が5倍を超えていないため、要件を満たしていることとなります（法基通1-4-6（注））

キーワード

- 子法人事業・・・・・・・・・・・・・・・・株式交換完全子法人の株式交換前に営む主要な事業のうちいずれかの事業をいいます(法令4の3⑩一)。
※ 主要な事業の全てが株式交換完全親法人の事業に関連している必要はありません。
- 親法人事業・・・・・・・・・・・・・・・・株式交換完全親法人の株式交換前に営む事業のうちいずれかの事業をいいます(法令4の3⑩一)。
※ 売上金額の比較の場面では、**子法人事業**と関連する事業に限られますが、従業員の数の比較の場面では、株式交換完全親法人の株式交換前に営む事業のうちいずれかの事業をいい、範囲が限定されていません(法令4の3⑩二)。
- 従業者・・・・・・・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で、株式交換等の直前において株式交換等完全子法人の事業に現に従事している者をいいます。ただし、当該株式交換等前に営む事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業者**の数に含めないことができます(法基通1-4-4)。
- これらに準ずるものの規模・・・・・・・・例えば、金融機関における預金量等、客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標をいいます(法基通1-4-6)。

要確認事項

規模の判定においては、売上金額又は**従業者**の数などの比較を事業別の指標により行うこととなりますので、事業別に確認を要することとなります。

(特定役員非退任要件)

株式交換完全子法人の特定役員のいずれかが株式交換に伴って退任していることのみをもって、非適格株式交換等としていないか。

ポイント

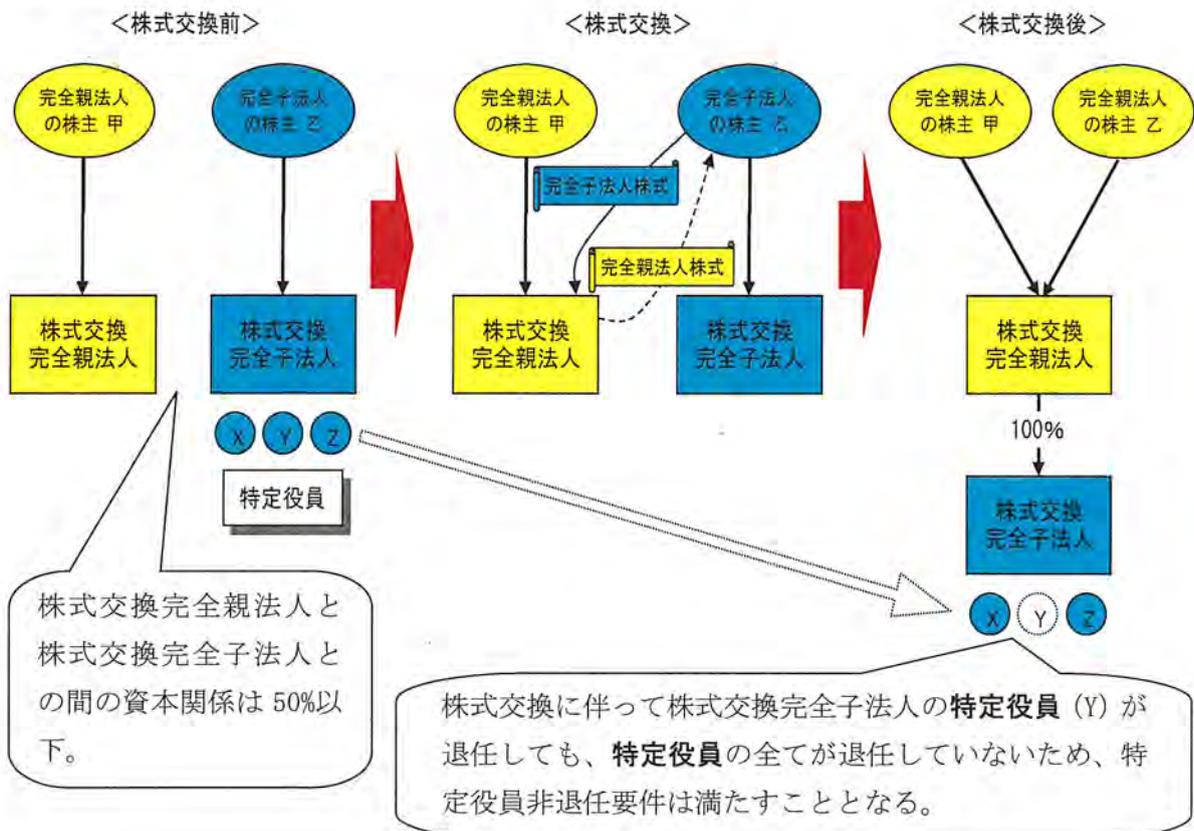
株式保有割合が 50%以下である法人間の株式交換であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式交換の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式交換等に該当することとなります（法法 2 十二の十七ハ）。

その株式交換が適格株式交換等に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式交換前の株式交換完全子法人の**特定役員**の全てが当該株式交換に伴って退任をするものでないこと（特定役員非退任要件）があります（法令 4 の 3②二）。

なお、特定役員非退任要件を満たさなくても、事業規模要件を満たしていれば、適格株式交換等に該当する場合があります。

着眼点



キーワード

特定役員・・・・・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3④二）。

これらに準ずる者・・・・役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通1-4-7）。

要確認事項

株式交換前の株式交換完全子法人の**特定役員**の全てが当該株式交換に伴って退任していないか確認する必要があります。

参 考

いわゆる CEO（最高経営責任者）や COO（最高執行責任者）と称される者で経営の中枢に参画している者は、会社法上の役員でなくても、**特定役員**に該当することとなります。

キーワード

子法人事業・・・株式交換完全子法人の株式交換前に行う主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3②一、四）。

※ この事業継続要件の場合の**子法人事業**は、**親法人事業**と関連する事業に限られます。

親法人事業・・・株式交換完全親法人の株式交換前に行う事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3②一、四）。

※ **子法人事業**のように主要な事業には限られていません。

適格合併等・・・適格合併又は株式交換完全子法人を分割法人若しくは現物出資法人とする適格分割若しくは適格現物出資をいいます（法令4の3②三かっこ書）。

合併法人等・・・適格合併等に係る合併法人、分割継承法人又は被現物出資法人をいいます（法令4の3②三かっこ書）。

要確認事項

株式交換時に、株式交換完全子法人の**子法人事業**が株式交換後の当該株式交換完全子法人において引き続き行われることが見込まれているかどうかは、当該株式交換を意思決定した際に作成した資料等で当該株式交換を行う事業上の目的等を確認する必要があります。

参考

- 1 株式交換時に、**子法人事業**が株式交換完全子法人において引き続き行われる見込みがあれば、その後の状況変化等の後発事象により**子法人事業**が行われないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式交換等とされることはありません。
- 2 50%超の企業グループ内の株式交換における事業継続要件と共同で事業を行うための株式交換における事業継続要件との違いは、前者については単に**子法人事業**が株式交換完全子法人において引き続き行われることだけが必要とされています（法法2十二の十七ロ(2)）が、後者については継続されるべき**子法人事業**が**親法人事業**と関連する事業に限られていることです（法令4の3②四）。この**親法人事業**と関連する事業については、事業関連性要件を参照してください。

(株式継続保有要件)

株式交換時において、株式交換完全親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式の継続保有が見込まれないにもかかわらず、適格株式交換等としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の株式交換であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式交換の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式交換等に該当することとなります（法法二十二の十七ハ）。

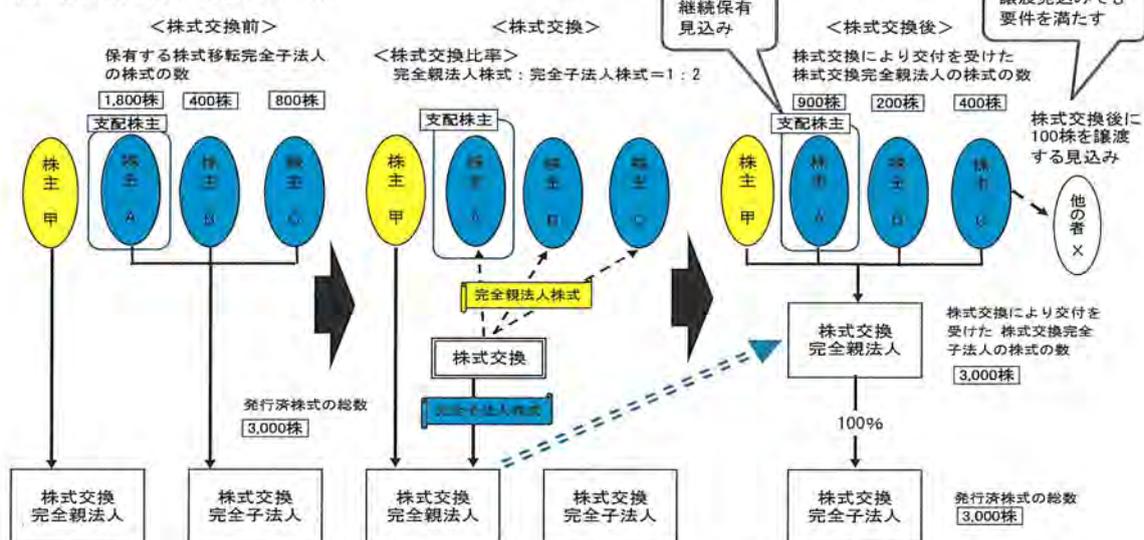
その株式交換が適格株式交換等に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、**対価株式**の全部が**支配株主**により継続して保有することが見込まれることの要件（株式継続保有要件）があります（法令4の3②五）。

なお、**対価株式**が株式移転後に適格合併により、**支配株主**から合併法人に移転することが見込まれている場合にも、当該適格合併の直前まで継続して保有されることが見込まれていれば、株式継続保有要件を満たすこととなります。

着眼点

《継続保有要件を満たす例》



株式交換後、支配株主である株主Aに交付されるものの全部が支配株主である株主Aにより継続して保有されることが見込まれているため、仮に、支配株主でない株主B又は株主Cが株式を売却見込みであったとしても、株式継続保有要件を満たすこととなります。

キーワード

対価株式・・・・・・・・・・・・・・・・株式交換により交付される株式交換完全親法人の株式（又は**株式交換完全支配親法人株式**）（**議決権のない株式**を除きます。）で**支配株主**に交付されるものをいいます（法令4の3②五かっこ書）。

※ 株式交換により、株式交換完全子法人の株主等に交付される株式が次に掲げる株式（出資を含みません。）である場合には、当該交付株式は、株式継続保有要件の**対価株式**に含まれません（法規3の3③）

- ① 会社法第135条3項（親会社株式の取得の禁止）その他の法令の規定により当該株主等による保有の制限をされる株式
- ② 当該株主等が発行した株式

支配株主・・・・・・・・・・・・・・・・株式交換の直前に株式交換に係る株式交換完全子法人と他の者との間に他の者による支配関係がある場合における当該他の者及び当該他の者による支配関係があるもの（当該株式交換完全親法人を除きます。）をいいます（法令4の3②五かっこ書）。

株式交換完全支配親法人株式・・・・・・・・株式交換完全親法人との間に当該株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式をいいます（法法2十二の十七）。

議決権のない株式・・・・・・・・・・**議決権のない株式**には、一定の事由が生じたことを条件として議決権を有することとなる旨の定めがある株式又は出資で、当該事由が生じていないものが含まれます（法規3の3①）。

※ 金銭等不交付要件における1株未満の株式は、議決権のないものに含まれます（法基通1-4-2（注））。

※ 議決権を有するものとみなされる株式（会社法879③）、株主総会において決議をすることができる事項の全部につき議決権を行使することができない旨を定められた株主が有する株式（会社法109②）及び単元株式数に満たない株式については、**議決権のない株式**とされません（法規3の3②）。

要確認事項

- ・ 株式交換契約書
- ・ 株式交換に関する変更登記
- ・ 稟議書、取締役会議事録等の社内での意思決定に関する書類等の資料

株式交換の場合、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」及び株式交換契約書等の申告書への添付要件は課されていないため、調査において、これらの資料から、株式交換完全子法人の株主が、株式交換後に交付を受けた株式交換完全親法人等の株式の全部を継続して保有する見込みであったか確認が必要です。

(時価評価資産の評価損益)

非適格株式交換等が行われた場合、株式交換等完全子法人において、時価評価資産の評価損益は適正に計算されているか。

ポイント

非適格株式交換等が行われた場合、株式交換等完全子法人は、当該非適格株式交換等の直前の時において有する**時価評価資産**の評価益（当該非適格株式交換等の直前の時価がその時の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。）又は評価損（当該非適格株式交換等の直前の時の帳簿価額が時価を超える場合のその超える部分の金額をいいます。）を当該非適格株式交換等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとなります（法法62の9①）。

なお、非適格の株式交換であっても、株式交換の直前に、株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に完全支配関係がある株式交換を行った場合には、時価評価の対象から除かれます。

着眼点

- ・×1年2月1日 非適格株式交換等
- ・株式交換等完全子法人の決算期：3月

貸借対照表に計上されている有価証券が**時価評価資産**に該当するとともに、含み損益が生じている場合、非適格株式交換等の日における当該有価証券の時価を確認する必要があります。

株式交換等完全子法人のB/S（×1年3月期）

資産の部		負債の部	
現金	800	未払金	200
売掛金	400	借入金	300
・		繰延税金負債	120
・		・	
・		・	
・		・	
投資有価証券	500	純資産の部	
・		資本金	1,000
・		・	
・		・	
・		其他有価証券 評価差額	180

非適格株式交換等の日の属する事業年度に係る貸借対照表の純資産の部に「其他有価証券評価差額」が計上され、かつ、別表五（一）利益積立金額の明細書が次頁のような場合、其他有価証券の含み益相当額300のうち当該非適格株式交換等の日における**時価評価資産**に係る含み益相当額が別表四において所得金額に加算されているか確認する必要があります。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度 ×1. 3. 31	法人名 株式交換等完全子法人	別表五 (一)
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在 利益積立金額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利 益 準 備 金	1 円	円	円	円
積 立 金	2			
	3			
その他有価証券評価差額金	4		180	180
繰延税金負債	5		120	120
その他有価証券	6		△300	△300
	7			
	8			
	9			

御 注 意
2 1
発行済株式又は出資のうち「1」以
上は、通常の場合には次の算
出方法により算出するものとす
る。

平二十・四・一以後終了事業年度分

要確認事項

例えば、当期の別表二において、前期の株主とは異なる株主（100%保有）が記載されている場合には、株式交換等が行われていた可能性があります。調査において株式交換契約書等から株式交換等が行われているかを確認し、「適格判定フロー」にしたがって判定を行った結果、当該株式交換が非適格株式交換に該当するときには、時価評価資産の時価を確認する必要があります。

キーワード

時価評価資産・・・固定資産、棚卸資産たる土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいます（法第62の9①）。ただし、次の資産を除きます（法第123の11①）。

- ・ 非適格株式交換等の日の属する事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において法人税法第42条第1項に規定する圧縮記帳等の適用を受けた減価償却資産
- ・ 法人税法第61条の3第1項第1号に規定する売買目的有価証券
- ・ 法人税法施行令第119条の14に規定する償還有価証券
- ・ 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない資産
- ・ 資産の価額とその帳簿価額との差額が株式交換等完全子法人の資本金等の額の1/2相当額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産

- ・ 完全支配関係がある次に掲げる他の内国法人の株式又は出資で、その価額が帳簿価額に満たないもの
 - イ 清算中のもの
 - ロ 解散（合併による解散を除く）をすることが見込まれるもの
 - ハ 他の内国法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるもの

参 考

「ポイント」のとおり、**時価評価資産**について評価益又は評価損を益金の額又は損金の額に算入した場合には、非適格株式交換等の日の属する事業年度以降、当該**時価評価資産**の帳簿価額は、その非適格株式交換等の時において、その益金の額に算入された金額相当額が増額され、又は損金の額に算入された金額相当額が減額されたものとされます（法令123の11④）。

(リース譲渡)

非適格株式交換等であるにもかかわらず、株式交換等完全子法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額について、延払基準の方法により経理した金額のみを益金の額及び損金の額に算入していないか。

ポイント

非適格株式交換等を行った株式交換等完全子法人が、非適格株式交換等事業年度において、リース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき延払基準の方法により経理している場合には、そのリース譲渡に係る収益の額及び費用の額のうち未だ益金の額及び損金の額に算入されていない金額は、当該非適格株式交換等事業年度において一括して益金の額及び損金の額に算入されることとなります（法法 63④）。

ただし、次の契約については、一括計上の対象から除かれています（法法 63④）。

- (1) リース譲渡に係る契約についての非適格株式交換等事業年度終了の時における繰延長割賦損益額が 1,000 万円に満たない契約（法令 127①）
- (2) リース譲渡に係る契約を非適格株式交換等の日の属する事業年度開始の日から当該非適格株式交換等の日の前日までの期間内に他の者に移転をした場合におけるその移転をした契約（法令 127②一）
- (3) リース譲渡に係る契約を非適格株式交換等の日から同日の属する事業年度終了の日までの期間内に締結し、又は当該期間内に他の者から移転を受けた場合におけるその締結し、又は移転を受けた契約（法令 127②二）

着眼点

<株式交換等完全子法人の非適格株式交換等事業年度前の課税期間に係る消費税等の確定申告書>

自 平成 年 月 日 課税期間分の消費税及び地方消費税の(確定)申告書

(中間申告 自 平成 年 月 日
の場合の
対象期間 至 平成 年 月 日)

この申告書による消費税の税額の計算		付			
課税標準額①	0 0 0	割賦基準の適用	<input type="checkbox"/>	有 <input type="checkbox"/> 無 <input type="checkbox"/>	31
消費税額②		延払基準等の適用	<input type="checkbox"/>	有 <input type="checkbox"/> 無 <input type="checkbox"/>	32
控除過大調整税額③		工事進行基準の	<input type="checkbox"/>	有 <input type="checkbox"/> 無 <input type="checkbox"/>	33
控除対象仕入税額④		現金支	<input type="checkbox"/>	有 <input type="checkbox"/> 無 <input type="checkbox"/>	34
			<input type="checkbox"/>	有 <input type="checkbox"/> 無 <input type="checkbox"/>	35

株式交換等完全子法人の非適格株式交換等事業年度前の課税期間の消費税等の確定申告書において延払基準等の適用が「有」となっている場合、いまだ益金の額及び損金の額に算入されていない金額が、当該非適格株式交換等事業年度において適正に処理されているか。

キーワード

非適格株式交換等事業年度・・・非適格株式交換等（株式交換等又は株式移転のうち、①適格株式交換及び②適格株式移転並びに③株式交換又は株式移転の直前に株式交換完全親法人又は他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係があった場合における株式交換及び株式移転を除いたものをいいます。）の日の属する事業年度をいいます（法法 63④、62 の 9①）。

リース譲渡・・・・・・・・法人税法上、資産の売買があったものとされるリース資産の引渡しをいいます（法法 63①、64 の 2①③）。

延払基準の方法・・・・・・・・次の算式により計算した金額を**リース譲渡**に係る収益の額及び費用の額とする方法等をいいます（法令 124①②）。

$$\begin{aligned} \text{収益の額} &= \text{リース譲渡の対価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}} \\ \text{費用の額} &= \text{リース譲渡の原価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}} \end{aligned}$$

※ また、販売対価の額から利息相当額を区分して、利息法により収益計上する方法も**延払基準の方法**とされます（法令 124①二）。

繰延長期割賦損益額・・・・・・・・次のいずれかの算式により計算される金額をいいます（法令 127①）。

$$\text{繰延長期割賦損益額} = \left\{ \begin{array}{l} \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{おいていまだ益金の額に算入され} \\ \text{ていない収益の額} \\ \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{おいていまだ損金の額に算入され} \\ \text{ていない費用の額} \end{array} \right. - \left\{ \begin{array}{l} \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{おいていまだ損金の額に算入され} \\ \text{ていない費用の額} \\ \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{おいていまだ益金の額に算入され} \\ \text{ていない収益の額} \end{array} \right.$$

参考

リース譲渡について、**延払基準の方法**のほかに、所定の明細の記載を条件として、一定の計算によりその対価の額を利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分する特例計算をすることができます（法法 63②⑥、法令 124③④）。

(時価評価資産の償却限度額の計算)

非適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人が、時価評価資産である減価償却資産及び繰延資産に係る評価損を損金の額に算入した場合、償却限度額は適正に計算されているか。

ポイント

非適格株式交換等が行われた場合、株式交換等完全子法人は、当該非適格株式交換等の直前の時において有する**時価評価資産**の評価益（当該非適格株式交換等の直前の時価がその時の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。）又は評価損（当該非適格株式交換等の直前の時価がその時の時価を超える場合のその超える部分の金額をいいます。）を当該非適格株式交換等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとなります（法法 62 の 9①）。

また、**時価評価資産**である減価償却資産及び繰延資産について時価評価が行われ、評価損を損金の額に算入した場合、その評価損は、非適格株式交換等の時に**時価評価資産**の帳簿価額が減額されたものとして取り扱われます（法令 123 の 11④）。

その場合の減価償却資産及び繰延資産の償却限度額の計算は、次のとおりとなります（時価評価による調整後の帳簿価額により行う必要があります）。

1 減価償却資産及び任意償却が可能な繰延資産（法令 14①一～五に規定する繰延資産）

非適格株式交換等の直前の資産の価額として帳簿に記載された金額（当該非適格株式交換等が行われた日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額のうち当該各事業年度の損金の額に算入されなかった金額がある場合には当該金額を加算した金額）が当該非適格株式交換等の直後の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は当該非適格株式交換等に係る時価評価が行われた事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされ（法法 31④⑤、32⑥⑦、法令 61 の 4 表中五、66 の 2 表中五）、非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、時価評価による評価替え後の帳簿価額を基礎として償却限度額の計算を行います。

また、非適格株式交換等が行われた事業年度の前事業年度までの償却額の累積額には評価損として帳簿価額から減額した金額を含むものとされ（法令 48②⑤三二、48 の 2②⑤ハ、64②）、非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、時価評価による評価替え後の帳簿価額を基礎として償却限度額の計算を行います。

2 任意償却の対象とならない繰延資産（法令14①六に規定する繰延資産）

非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、非適格株式

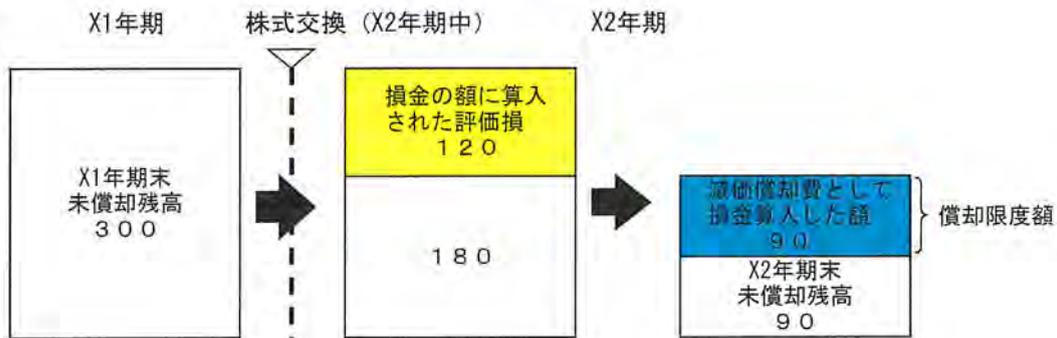
V 株式交換編 《4 株式交換に伴う所得計算の特例：株式交換完全子法人編》

交換等の直後の帳簿価額（評価損を減額後の帳簿価額）をその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間の月数のうち非適格株式交換等が行われた事業年度開始の日以後の期間の月数で除して計算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償却限度額として計算を行います（法令64①③）。

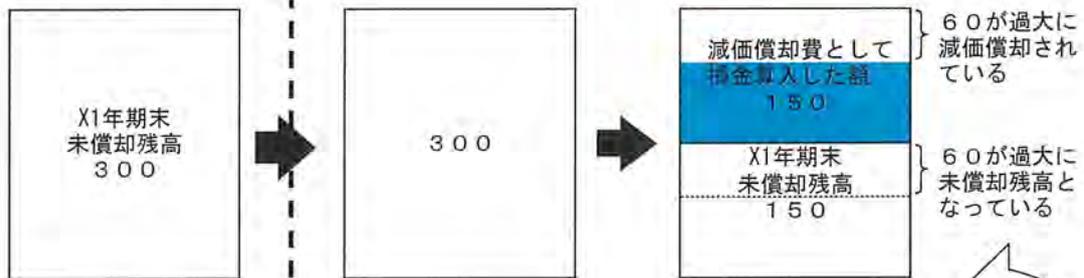
着眼点

＜当初取得価額1,200・耐用年数5年・定率法・償却率0.500の減価償却資産の計算例＞
 （取得後2年間減価償却したものとする： 会計上のX2年期首未償却残高 300）

《正しい計算例》



《誤っている計算例》



株式交換が行われた日の属する事業年度の前事業年度 ← 株式交換が行われた事業年度 →

評価損120を未償却残高300から減額していないため、減価償却費及び期末未償却残高が60ずつ過大となっている。

V 株式交換編 《4 株式交換に伴う所得計算の特例：株式交換完全子法人編》

旧定率法又は定率法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	X2・4・1	法人名	()
資産の種類	1				
	2	正しい計算例		誤っている計算例	
	3				
	4	X・4・1		X・4・1	
	5	X年4月		X年4月	
	6	5年		5年	
	7	1,200円		1,200円	
	8				
	9	1,200		1,200	
	10	150		150	
取得価額	11				
	12				
	13	120		150	
	14	150		150	
	15	180		300	
	16				
	17	180		300	
	18				
	19				
	20				
償却額計算の基礎となる額	21				
	22				
	23				
	24				
	25	0.500		0.500	
	26	90円		150円	
	27				
	28				
	29				
	30				
当期分の普通償却限度額等	31				
	32				
	33	90		150	

別表十六(二) 平二十・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

損金の額に算入した評価損120を13欄の外書に記載しているか。

償却限度額が60過大に計算されている。

キーワード

時価評価資産・・・固定資産、棚卸資産たる土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいます(法法62の9①)。ただし、次の資産を除きます(法令123の11①)。

- ・ 非適格株式交換等の日の属する事業年度開始の前日5年以内に開始した各事業年度において法人税法第42条第1項に規定する圧縮記帳等の適用を受けた減価償却資産
- ・ 法人税法第61条の3第1項第1号に規定する売買目的有価証券
- ・ 法人税法施行令第119条の14に規定する償還有価証券
- ・ 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない資産
- ・ 資産の価額とその帳簿価額との差額が株式交換等完全子法人の資本金等の額の1/2相当額又は1,000万円のいずれか

V 株式交換編 《4 株式交換に伴う所得計算の特例：株式交換完全子法人編》

少ない金額に満たない資産

- ・ 完全支配関係がある次に掲げる他の内国法人の株式又は出資で、その価額が帳簿価額に満たないもの
 - イ 清算中のもの
 - ロ 解散（合併による解散を除く）をすることが見込まれるもの
 - ハ 他の内国法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるもの

(株式交換完全子法人株式の取得価額)

株式交換により取得をした株式交換完全子法人の株式の取得価額は適正か。

ポイント

株式交換完全親法人が適格株式交換等（金銭等不交付株式交換に限ります。また、適格株式交換等に該当しない株式交換でも一定の要件を満たすものが含まれます。）により取得をした株式交換完全子法人の株式の取得価額は、当該適格株式交換等の直前における当該株式交換完全子法人の株主の数に応じ、次のとおりとなります（法令 119⑩十）。

1 株主の数が 50 人未満の場合

当該株式交換完全子法人の株主が有していた当該株式交換完全子法人の株式の当該適格株式交換等の直前の帳簿価額に相当する金額の合計額（当該株式交換完全子法人の株式の取得をするために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

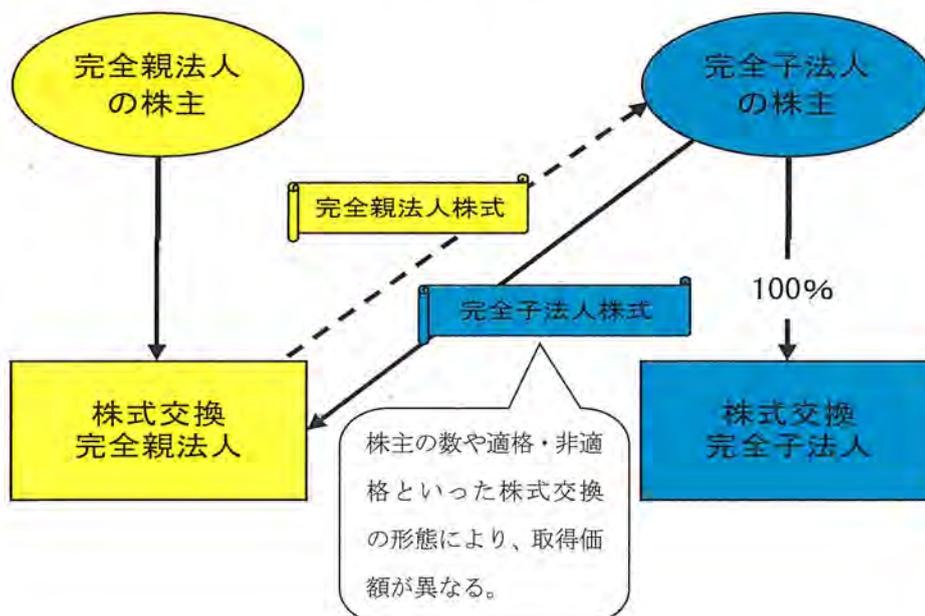
2 株主の数が 50 人以上の場合

当該株式交換完全子法人の簿価純資産価額に相当する金額（当該株式交換完全子法人の株式の取得をするために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

他方で、株式交換完全親法人が対価として金銭等を交付する株式交換により取得をした株式交換完全子法人の株式の取得価額は、当該株式交換等の時におけるその株式交換完全子法人の株式の取得のために通常要する価額（時価）となります（法令 119⑩二十七）。

着眼点

＜株式交換＞



【株式交換完全親法人が取得する株式交換完全子法人の株式の取得価額】

次の区分に応じた金額が株式交換完全子法人の株式の取得価額となります。

適格	金銭不交付		A		
	金銭交付あり		B		
非適格	金銭不交付	対価あり		直前完全支配関係あり	A
				直前完全支配関係なし	B
	無対価	株主均等割合 保有関係あり	直前完全支配関係あり	A	
			直前完全支配関係なし	B	
		株主均等割合 保有関係なし	B		
金銭交付あり		B			

株式交換の形態		株式交換完全子法人の株式の取得価額
A	株式交換の直前において株式交換完全子法人の株主が50人未満である場合	株式交換完全子法人の株主が有していた株式交換完全子法人の株式の株式交換の直前の帳簿価額相当額の合計額 (法令119①十イ)
	株式交換の直前において株式交換完全子法人の株主が50人以上である場合	株式交換完全子法人の簿価純資産価額(※)相当額 (法令119①十ロ)
B		株式交換完全子法人の株式の時価 (法令119①二十七)

キーワード

簿価純資産価額・・・株式交換完全子法人の前期末時（株式交換の日の属する事業年度の前事業年度終了の時をいいます。）の（税務上の）資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（前期末時から株式交換等の直前までの間に資本金等又は利益積立金額が増減した場合には、その金額を加減算した金額）をいいます（法令119⑩十ロ）。

株主均等割合保有関係・・・株式交換完全子法人の株主（株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人を除きます。）及び株式交換完全親法人の株主等（株式交換完全親法人を除きます。）の全てについて、その者が保有する株式交換完全子法人の株式の数の株式交換完全子法人の発行済株式等（株式交換完全親法人が保有する株式交換完全子法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合と当該者が保有する株式交換完全親法人の株式の数の株式交換完全親法人の総数のうちに占める割合とが等しい場合における株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との関係をいいます（法令4の3⑬二かっこ書）。

参 考

簿価純資産価額の算定において、株式交換完全親法人が適格株式交換等の直前に株式交換完全子法人の株式を有していた場合には、次の方法その他財務省令で定める方法により計算した金額が**簿価純資産価額**に相当する金額となります（法令119⑩十ロ、法規26の11）。

$$\begin{array}{l}
 \text{簿価純資産価額} \\
 \text{に相当する金額}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{簿価純資産価額} \\
 \times
 \end{array}
 \frac{\begin{array}{l} \text{当該適格株式交換等により取得をした当} \\ \text{該株式交換完全子法人の株式の数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{当該株式交換完全子法人の当該適格株式} \\ \text{交換等の直前の発行済株式の総数} \end{array}}$$

(株式交換完全子法人株式の譲渡価額①)

非適格株式交換であることのみをもって、株式交換完全子法人の株主の旧株（株式交換完全子法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

株式交換完全子法人の株主が、株式交換により①株式交換完全親法人又は②株式交換の直前に株式交換完全親法人と当該株式交換完全親法人以外の法人との間に当該法人による完全支配関係がある場合の当該法人（親法人）のうちいずれかの法人の株式等のみ交付を受けた場合には、原則として、株式交換完全子法人の株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません（法法 61 の 2⑨）。これは、株式交換完全親法人の株式（又は親法人株式）のみの交付を受けた場合には、従来から有していた株式交換完全子法人の株式に係る投資が株式交換後も継続していると考えられることによるものです。

他方で、これらの株式以外の資産の交付を受けた場合には、時価で譲渡したものとされています（法法 61 の 2①）。

※ ここでいう、これらの株式以外の資産には、①株式交換完全子法人の株主に対する剰余金の配当として交付された金銭等及び②株式交換に反対する当該株主に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭等は含まれません。

つまり、株式交換完全子法人の株主の旧株（株式交換完全子法人の株式）の譲渡が時価による譲渡となるかどうかは、当該株式交換の適格・非適格とは関係なく、当該株主に株式交換完全親法人の株式（又は親法人株式）以外の資産が交付されたかどうかによります。

着眼点

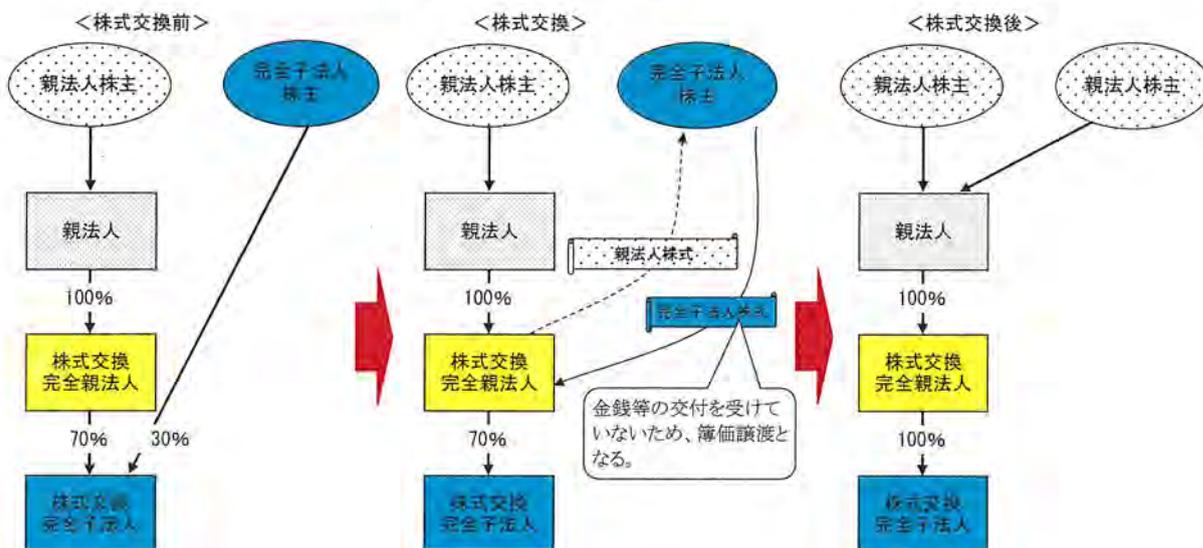
【株式交換完全子法人の株主の課税関係】

交付を受けた資産の内容	譲渡損益の計上
株式交換完全親法人の株式 （又は親法人株式）のみ 又は特定無対価株式交換により 旧株を有しないこととなった場合	否（簿価譲渡）
上記以外	要（時価譲渡）

キーワード

- 親法人・・・直前に株式交換完全親法人と当該株式交換完全親法人以外の法人との間に当該法人による完全支配関係がある場合の当該法人をいいます（法法 61 の 2⑨、119 の 7 の 2④）。
- 特定無対価株式交換・・・法人の株主に株式交換完全親法人の株式その他の資産が交付されなかった株式交換で、法人の株主に対する株式交換完全親法人の株式の交付が省略されたと認められる株式交換として株主均等割合保有関係がある株式交換をいいます（法法 61 の 9⑨、法令 119 の 7 の 2⑤）。
- 株主均等割合保有関係・・・株式交換完全子法人の株主（株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人を除きます。）及び株式交換完全親法人の株主等（株式交換完全親法人を除きます。）の全てについて、その者が保有する株式交換完全子法人の株式の数の株式交換完全子法人の発行済株式等（株式交換完全親法人が保有する株式交換完全子法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合と当該者が保有する株式交換完全親法人の株式の数の株式交換完全親法人の総数のうちに占める割合とが等しい場合における株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との関係をいいます（法令 4 の 3⑯二）。

<親法人株式を用いた株式交換の例（三角株式交換）>



要確認事項

株式交換完全子法人の株主が交付を受けた資産が株式交換完全親法人の株式（又は親法人株式）のみであるか、金銭等が含まれていないか確認する必要があります。

また、非適格の組織再編においてみなし配当が生ずるのは、非適格合併における被合併法人の株主、非適格分割型分割における分割法人の株主及び非適格株式分配における現物分配法人の株主についてのみであり、株式交換における株式交換完全子法人の株主についてはみなし配当は生じません（法法 24①）。

参 考

株式交換完全子法人の株主が非居住者・外国法人である場合には、異なる規定の適用があります（措法 37 の 14 の 3④、37 の 14 の 4③、68 の 3③、法令 184①十九、④）。

(株式交換完全子法人株式の譲渡価額②)

株式交換に伴い株式交換完全子法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、株式交換完全子法人の株主の旧株（株式交換完全子法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

内国法人である株式交換完全子法人の法人株主が、株式交換により株式交換完全親法人（又は株式交換の直前に株式交換完全親法人と株式交換完全親法人以外の法人との間に当該法人による完全支配関係がある法人）のうちいずれか一の法人の株式のみの交付を受けた場合には、原則として、株式交換完全子法人株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません（法法61の2⑨、142、法令119⑩十、184⑪十九、措法68の2の3③）。

つまり、株式交換完全子法人の株主の旧株（株式交換完全子法人株式）の譲渡が時価による譲渡となるかどうかは、当該株式交換の適格・非適格とは関係なく、当該株主に上記のいずれか一の株式以外の資産が交付されたかどうかによります。

	適格株式交換	非適格株式交換
金銭等の交付の有無	なし	あり
旧株の譲渡の課税関係	簿価で譲渡 (譲渡損益は生じない)	時価で譲渡 (譲渡損益が生じる)

しかしながら、株式交換完全子法人の法人株主が、上記のいずれか一の株式以外の資産が交付された場合においても、その資産が次のものであるときには、株式交換完全子法人株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません（法法61の2⑨、法基通1-4-2）。

- 1 株主に対する剰余金の配当として交付された金銭その他の資産
- 2 株式交換に反対する株主に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産
- 3 株式交換に際して株式交換完全子法人の株主に交付すべき上記のいずれか一の株式に1株未満の端数が生じたためにその1株未満の株式の合計数に相当する数の株式を他に譲渡し、又は買い取った代金として交付されたもの（その交付された金銭が、その交付の状況その他の事由を総合的に勘案して実質的に当該株主に対して支払う株式交換の対価であると認められる場合を除きます。）

着眼点

株主総会議事録
(中略)

議題 剰余金の配当の件

議長は、下記の要領で剰余金の配当をしたい旨を述べ、その理由を詳細に説明した…
記

- 1 配当財産の種類及び帳簿価額の総額
金銭 金×××××円
- 2 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
平成△△年△月△日▲時現在の株主名簿に……持ち株1株に対して金△△円。
- 3 剰余金の配当がその効力を生ずる日を平成○○年○月○日とする。

(中略) 平成●●年●月●日

株式交換完全子法人の株主に交付された金銭が、株式交換完全子法人の株式交換直前に有する剰余金の配当であるにもかかわらず、金銭の交付があることをもって、旧株の譲渡を時価としていないか。

要確認事項

株式交換契約書等の社内での意思決定に関する資料より、株式交換に伴い株式交換完全子法人の株主に交付された金銭等の交付理由を確認する必要があります。

参 考

株式交換完全子法人の株主に対し交付しなければならない上記のいずれか一の株式の数に1株に満たない端数があるときは、会社法第234条（一に満たない端数の処理）の規定に基づき、その端数の合計数に相当する数の株式を他に譲渡し又は自ら買取りをし、かつ、その端数に応じてその譲渡により得られた代金又は買い取った代金をその株式交換子法人の株主に交付しなければならないこととされています。

上記3のように1株未満の端数に相当する金銭を株式交換完全子法人の株主に交付した場合には、この株主に対して株式を交付したものとして取り扱うものとされています（法基通1-4-2）。

《 ㄨ ㄨ 欄 》

VI 株式移転編

(1) 株式移転の概要

会社法上の取扱い

【株式移転の意義】

一又は二以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社に取得させることを、株式移転といいます（会社法 2 三十二）。

【株式移転の当事者】

株式移転設立完全親会社・・・株式移転により設立する株式会社をいいます（会社法 773①一）。

株式移転完全子会社・・・株式移転をする株式会社をいいます（会社法 773①五）。

【株式移転と株式交換との相違点】

株式移転とは、一又は二以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社に取得させることをいいます（会社法 2 三十二）が、株式交換とは、株式会社がその発行済株式の全部を既存の他の株式会社又は合同会社に取得させることをいいます（会社法 2 三十一）。

【株式移転の手続】

(1) 一又は二以上の株式会社が株式移転をする場合においては、株式移転計画を作成しなければなりません（会社法 772①）。

また、二以上の株式会社が共同して株式移転をする場合には、当該二以上の株式会社は、共同して株式移転計画を作成しなければなりません（会社法 772②）。

(2) 株式移転計画においては、次に掲げる事項を定めなければなりません（会社法 773①）。

- ① 株式移転設立完全親会社の目的、商号、本店の所在地及び発行可能株式総数
- ② 株式移転完全子会社の株主に対して交付するその株式（株式移転完全子会社の株式）に代わる株式移転設立完全親会社の株式の数又はその数の算定方法並びに当該株式移転設立完全親会社の資本金及び準備金の額に関する事項
- ③ 株式移転完全子会社の株主に対する②の株式の割当てに関する事項
- ④ 株式移転設立完全親会社が株式移転に際して株式移転完全子会社の株主に対してその株式に代わる当該株式移転設立完全親会社の社債等を交付するときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法等
- ⑤ ④の場合には、株式移転完全子会社の株主に対する社債等の割当てに関する事項

- ⑥ 株式移転設立完全親会社が株式移転に際して株式移転完全子会社の新株予約権の新株予約権者に対してその新株予約権に代わる株式移転設立完全親会社の新株予約権を交付するときは、株式移転設立完全親会社の新株予約権の内容等
- ⑦ ⑥の場合には、株式移転計画新株予約権の新株予約権者に対する株式移転設立完全親会社の新株予約権の割当てに関する事項
- ※ 株式移転は、新設型組織再編であるため、株式移転完全子会社の株主の少なくとも一部に対しては、株式移転設立完全親会社の株式を交付する必要があります。
- (3) 株式移転設立完全親会社は、その成立の日に、株式移転完全子会社の発行済株式の全部を取得することとなります（会社法 774①）。
- (4) 株式移転完全子会社の株主は、株式移転設立完全親会社の成立の日に、株式移転設立完全親会社の株式の株主となることとなります（会社法 774②）。
- (5) 株式移転完全子会社は、原則として、株主総会の特別決議（会社法 309②十二）によって、株式移転計画の承認を受けなければなりません（会社法 804①）。

税法上の取扱い

【株式移転の当事者】

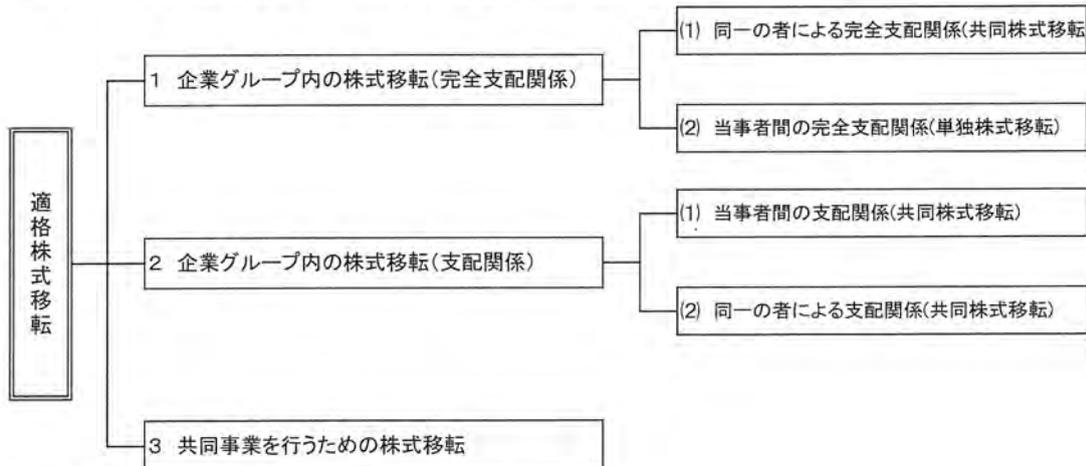
株式移転完全親法人・・・株式移転により他の法人の発行済株式の全部を取得した当該株式移転により設立された法人をいいます（法法 2 十二の六の六）。

株式移転完全子法人・・・株式移転によりその株主の有する株式を当該株式移転により設立された法人に取得させた当該株式を発行した法人をいいます（法法 2 十二の六の五）。

(2) 適格株式移転

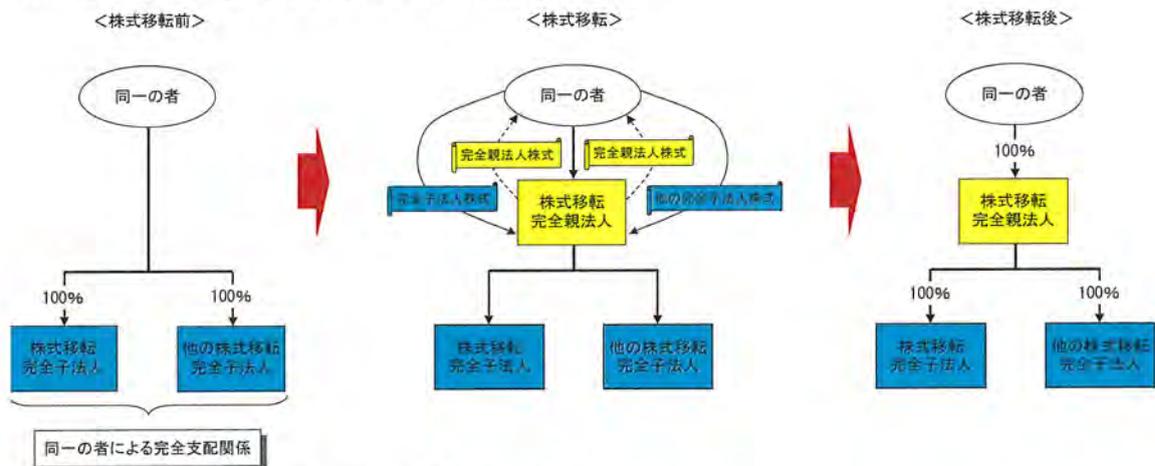
【適格株式移転の種類】

適格株式移転には、大別すると以下の1～3の三つの種類があり、そのうち「企業グループ内の株式移転（完全支配関係）」及び「企業グループ内の株式移転（支配関係）」については、それぞれ更に二つの類型に分けられます。

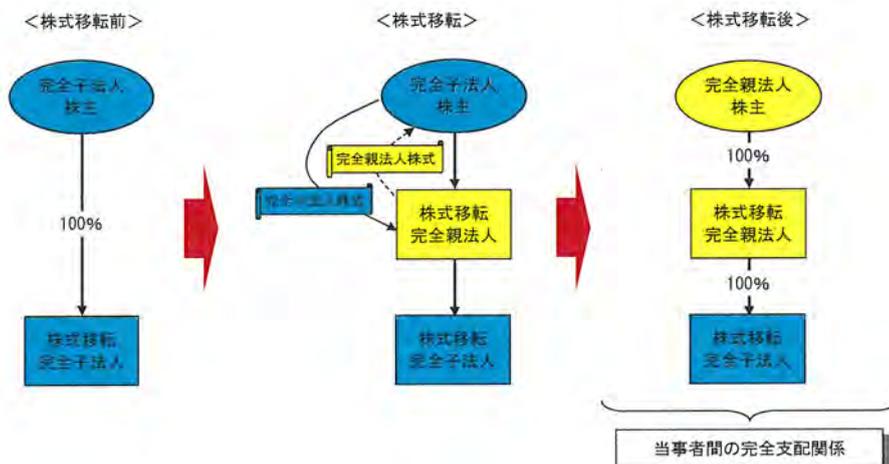


1 企業グループ内の株式移転（完全支配関係）

(1) 同一の者による完全支配関係（共同株式移転）

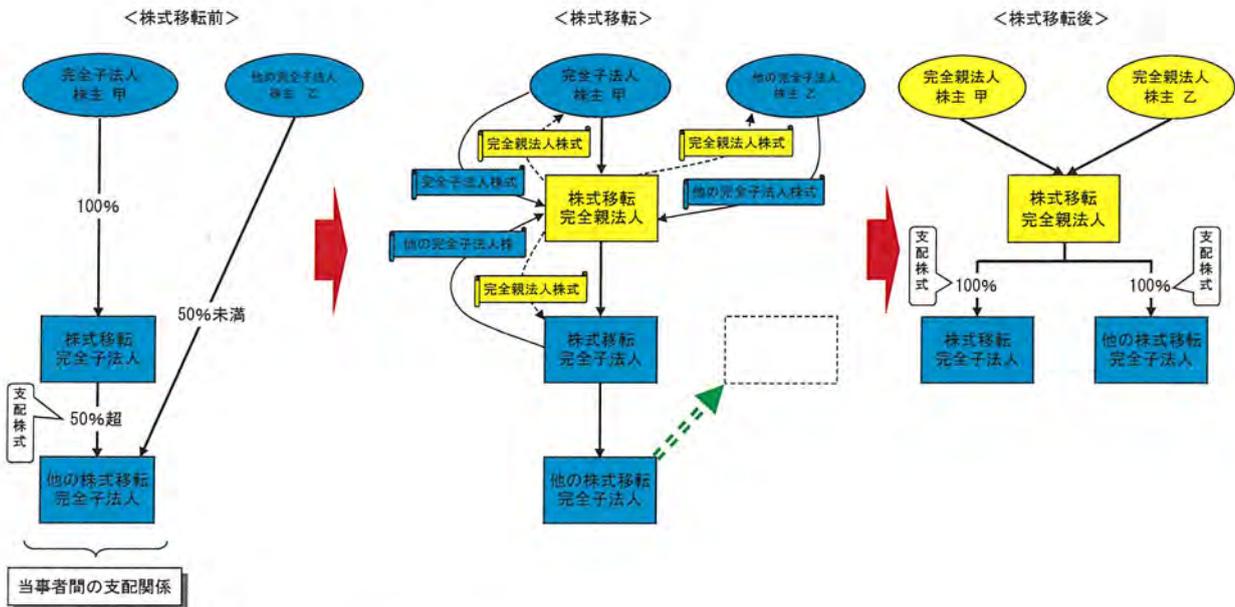


(2) 当事者間の完全支配関係（単独株式移転）

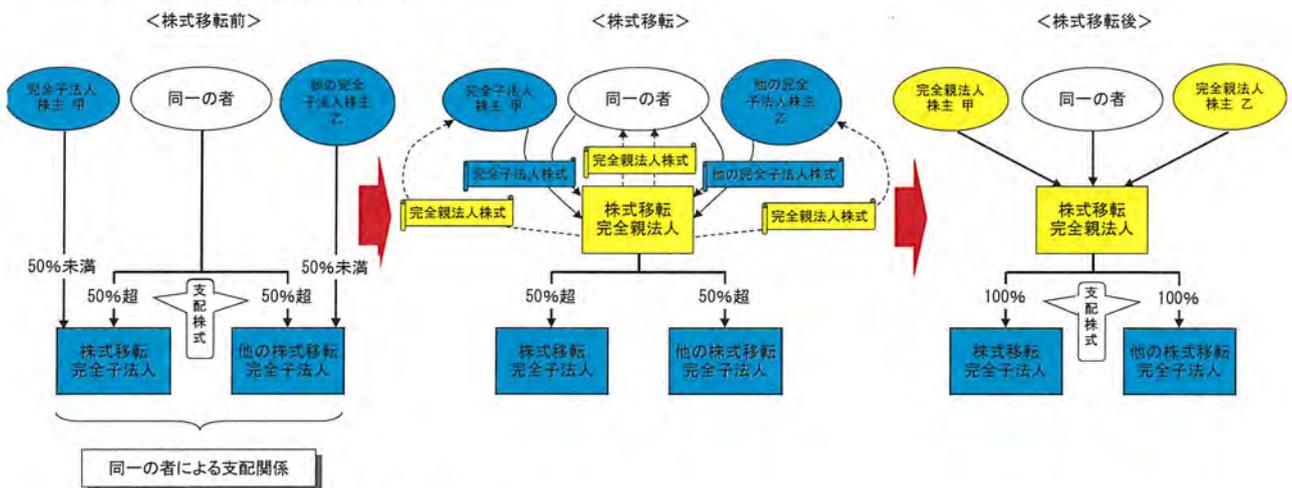


2 企業グループ内の株式移転（支配関係）

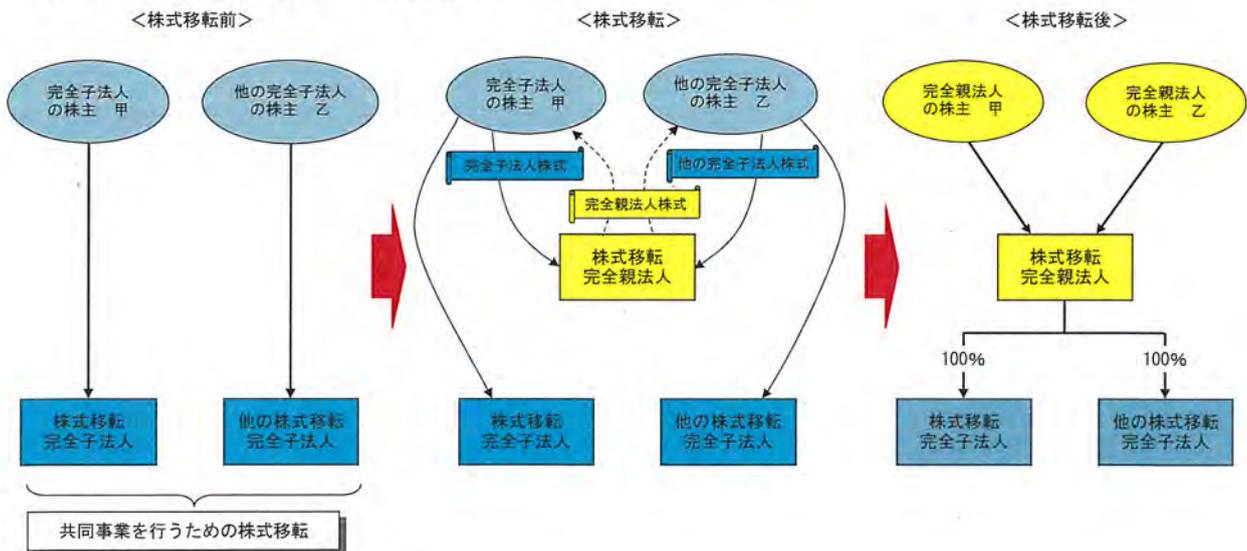
(1) 当事者間の支配関係



(2) 同一の者による支配関係



3 共同事業を行うための株式移転



【適格株式移転の要件】

	企業グループ内の株式移転		共同事業を行う ための株式移転 (法法22の十八ハ、 法令4の3②⑤)
	100%グループ内 (法法22の十八イ、 法令4の3①②)	50%超グループ内 (法法22の十八ロ、 法令4の3③)	
株式以外の資産の 不交付要件	○	○	○
完全支配関係又は支配 関係の継続要件	○	○	○
従業者継続従事要件 (80%以上)	—	○	○
事業継続要件	—	○	○
事業関連性要件	—	—	○
事業規模要件又は 特定役員非退任要件	—	—	○
支配株主(※1)による 完全親法人株式の 継続保有要件	—	—	○

※1 株式移転の直前に株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がある場合における当該他の者及び当該他の者による支配関係があるものをいいます。

※2 株式移転後に2次再編が見込まれている場合には、表中の各継続要件が異なることとなります(法法22の十八(ロ)(1)(2)、法令4の3①②③④⑤)。

(3) 株式移転完全子法人の処理

【株式移転完全子法人の有する資産に係る取扱い】

株式移転完全子法人が非適格の株式移転を行った場合には、当該株式移転完全子法人が当該非適格の株式移転の直前の時において有する一定の固定資産、棚卸資産たる土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産については時価評価により評価損益の計上を行うこととされています（法法 62 の 9①、法令 123 の 11①）。ただし、非適格の株式移転であっても、株式移転の直前に、株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がある株式移転を行ったときには、時価評価の対象から除かれます。

これは、株式移転は、株式取得を通じて会社財産を間接的に取得でき、合併と株式移転は組織法上の行為による会社財産の取得という点で共通の行為と見ることができることから、非適格合併等の場合に被合併法人等の資産について譲渡損益が計上されることとの整合性などを図るため、非適格株式移転の場合に株式移転完全子法人の有する一定の資産について時価評価により評価損益の計上を行うこととされたものです。

(4) 株式移転完全親法人の処理

【株式移転完全親法人の資本金等の額及び利益積立金額の増加額】

増加する資本金等の額(法令8①十一)	利益積立金額
資本金等の額の増加額 = $(①-②) - \{③+④+(⑤-⑥)\}$ ① 株式移転完全子法人の株式の取得価額(法令119①十二又は二十七) ② ①の株式の取得のために要した費用の額 ③ 株式移転の時の資本金の額 ④ 株式移転完全子法人の株主に交付した株式移転完全親法人の株式以外の資産の価額 ⑤ 株式移転完全子法人の消滅新株予約権に代えて株式移転完全親法人の新株予約権を交付した場合の当該消滅新株予約権の帳簿価額相当額(非適格の場合は、株式移転完全親法人の新株予約権の価額相当額) ⑥ 株式移転完全親法人が新株予約権債務の引受けの見合いとして取得する株式移転完全子法人に対する債権の価額	変動なし

<株式移転の場合の資本金等の額のイメージ図>



【株式移転完全親法人が取得する株式移転完全子法人の株式の取得価額】

株式移転の形態		株式移転完全子法人の株式の取得価額
適格 (※1)	株式移転の直前において、株式移転完全子法人の株主が50人未満である場合	株式移転完全子法人の株主が有していた株式移転完全子法人の株式の適格株式移転の直前の帳簿価額相当額の合計額 (法令119①十二イ)
	株式移転の直前において、株式移転完全子法人の株主が50人以上である場合	株式移転完全子法人の簿価純資産価額(※2)相当額 (法令119①十二ロ)
非適格		株式移転完全子法人の株式の時価 (法令119①二十七)

※1 非適格の株式移転でも株式移転完全子法人の株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されない株式移転で株式移転の直前に株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がある株式移転を含みます。

※2 株式移転完全子法人の適格株式移転の前期末時の(税務上の)資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額(前期末時から適格株式移転の直前の時までの間に資本金等又は利益積立金額が増減した場合には、その金額を加減算した金額)をいいます(法令119①十二ロ)。

(5) 株式移転完全子法人の株主の処理

《株式移転完全子法人の株主の処理》

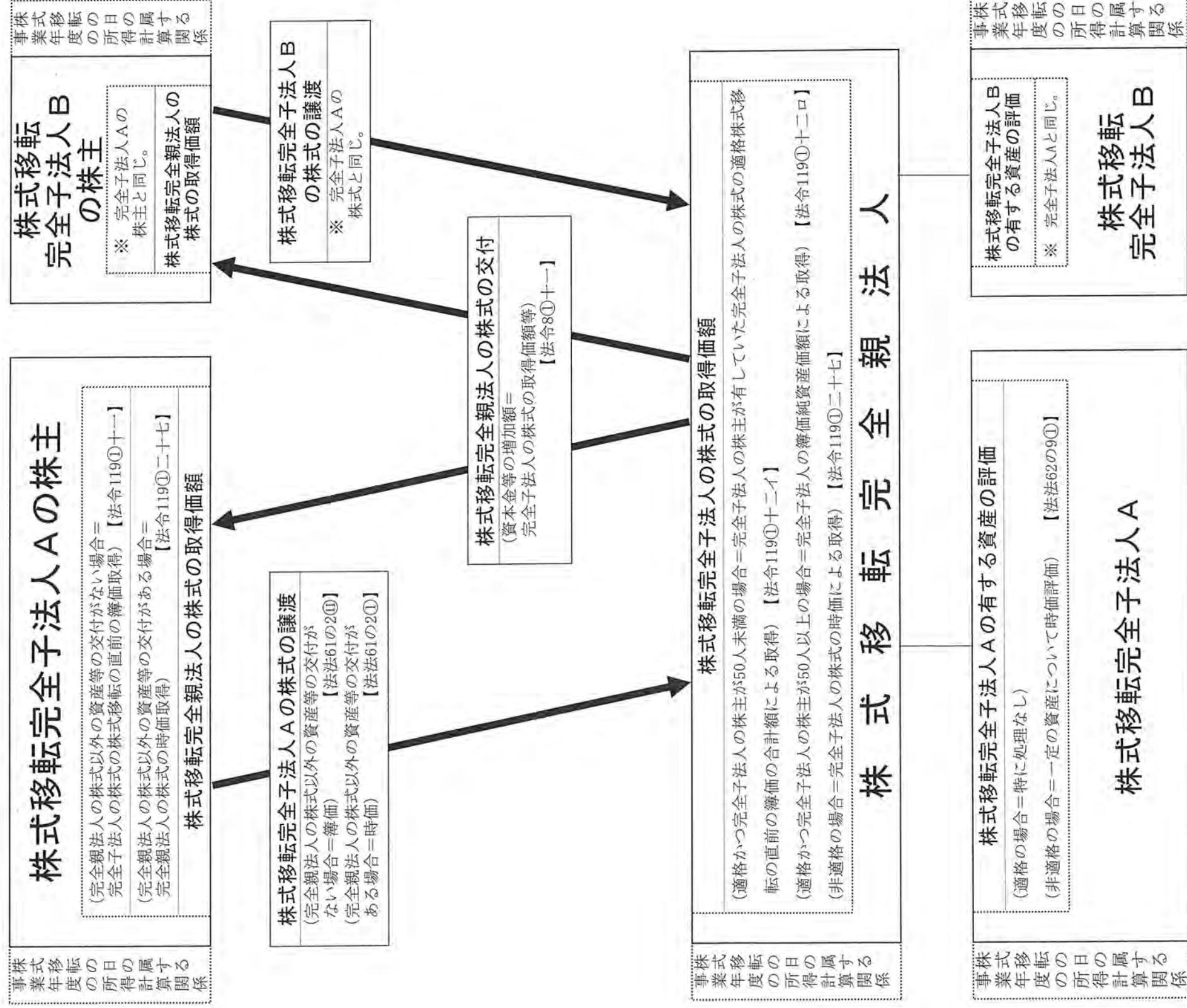
【株式移転完全子法人の株主の課税関係】

株式移転の形態	株式移転完全子法人の株式の譲渡	株式移転完全親法人の株式の取得価額
金銭等の 交付なし	簿価譲渡 (法法 61 の 2⑩)	株式移転完全子法人の株式の株式移転の直前の帳簿価額相当額 (法令 119①十一)
金銭等の 交付あり	時価譲渡 (法法 61 の 2①)	株式移転完全親法人の株式の時価 (法令 119①二十七)

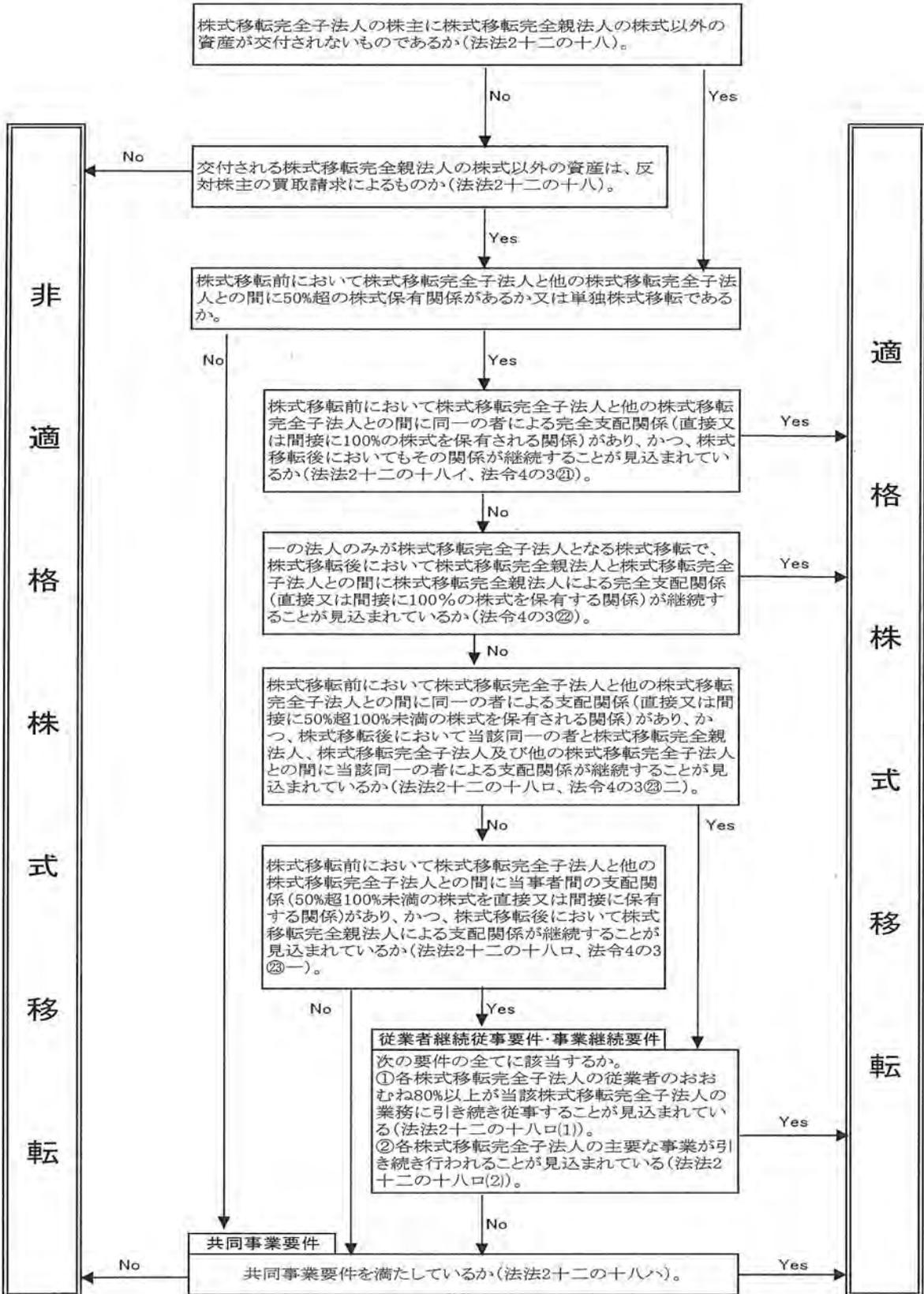
【消費税法上の取扱い】

株式移転完全子法人の株主による株式移転完全子法人の株式の交付は、有価証券の譲渡となりますので、その譲渡した課税期間の課税売上割合の計算において、分母に株式移転により取得する株式移転完全親法人の株式の価額（交付金銭等があればそれらの価額との合計額）を譲渡対価として、その譲渡対価の5%相当額を含める必要があります（消法 30⑥、消令 48⑤）。

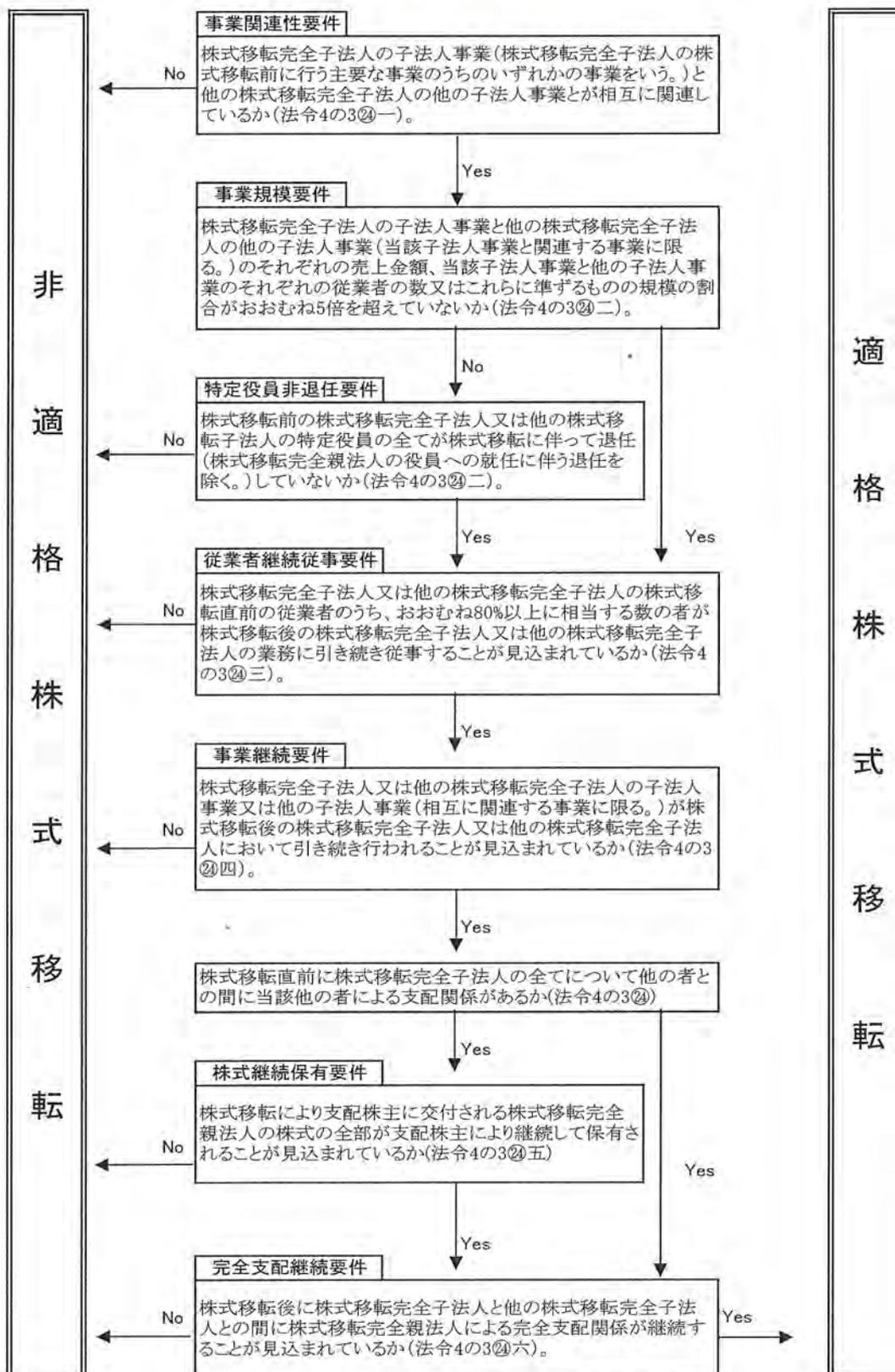
イメージ図（共同株式移転）



適格判定フロー



共同事業要件判定フロー



(金銭の交付)

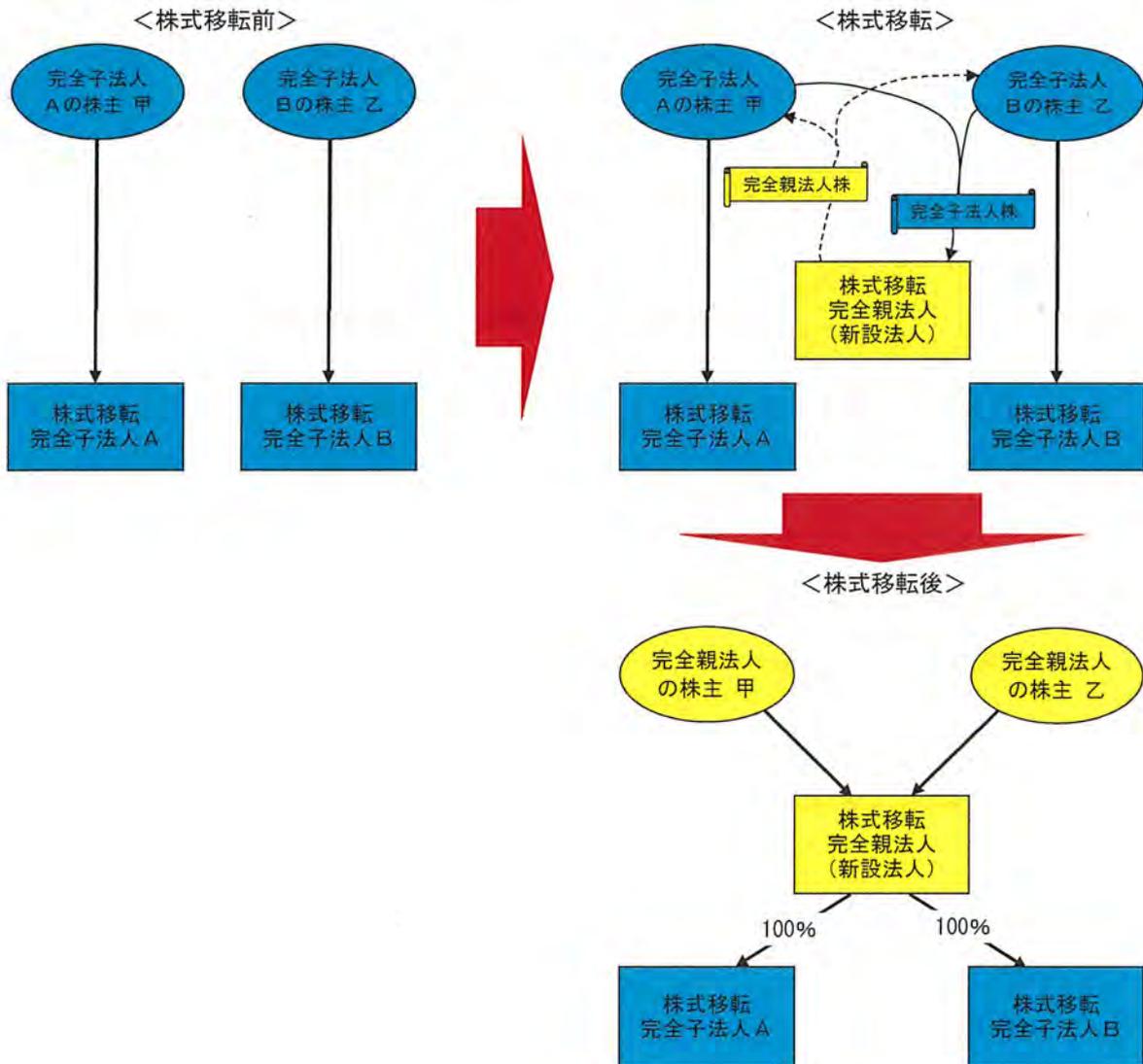
株式移転完全子法人の株主に金銭など株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されているものを適格株式移転としていないか。

ポイント

法人が行った株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、適格株式移転に該当するためには、原則として、**株式移転完全子法人の株主に株式移転完全親法人の株式（又は株式移転完全支配親法人株式）以外の資産が交付されていないことが必要**となります（法法二十二の十八）。

ただし、金銭の交付がある場合でも適格株式移転に該当することがあります。

《通常の株式移転》



着眼点

株式移転計画書

この株式移転計画書は、A と B が持株会社設立を目的として、当社の発行済株式の全部を設立する C 株式会社に移転させる株式移転を行うに当たり、その移転計画の内容を定めるものである。

第1条 Cの商号、目的、本店所在地、発行可能株式総数、その他定款で定める事項は、別紙定款記載のとおりとする。

第2条 Cの設立時取締役は次のとおりとする。

取締役 国税太郎

取締役 東京一郎

第3条 Cは、本件株式移転により取得するA及びBの株式全部に代わる代価として、株式移転に際して普通株式〇株を発行し、A及びBに交付する。

.....

株式移転の場合、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」及び株式移転計画書等の申告書への添付要件は課されていないため、調査において株式移転計画書等の内容を確認する必要があります。

キーワード

株式移転完全子法人・・・株式移転によりその株主の有する株式を当該株式移転により設立された法人に取得させた当該株式を発行した法人をいいます（法法2十二の六の五）。

株式移転完全親法人・・・株式移転により他の法人の発行済株式の全部を取得した当該株式移転により設立された法人をいいます（法法2十二の六の六）。

要確認事項

株式移転計画書等が上記「着眼点」のとおりであったとしても、金銭の交付の有無については、別途確認する必要があります。

(完全支配関係)

株式移転完全子法人の株式の譲渡が予定されているなど、完全支配関係が継続することが見込まれていないにもかかわらず、株式移転前に完全支配関係があることのみをもって、適格株式移転としていないか。

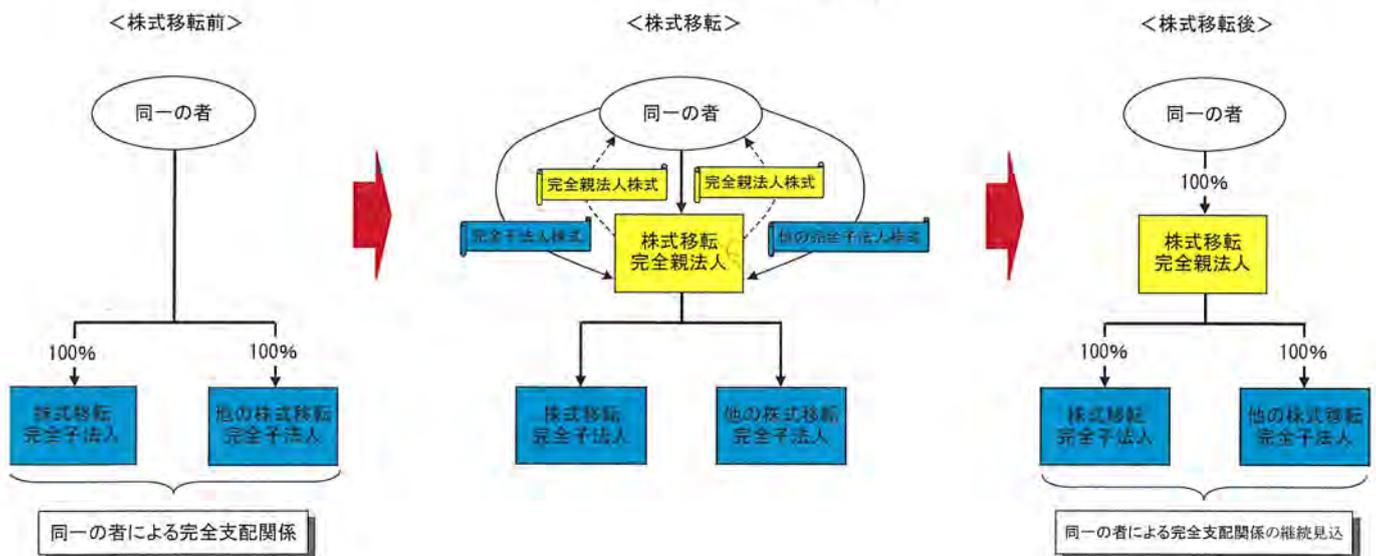
ポイント

法人が行った株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、完全支配関係がある場合の適格株式移転は、株式移転前において、同一の者と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に**同一の者による完全支配関係**があり、かつ、同一の者と株式移転後において、当該株式移転完全子法人、他の株式移転完全子法人及び株式移転完全親法人との間に**同一の者による完全支配関係**が継続することが見込まれていることがその要件とされています（法法二十二の十八イ、法令4の3②）。

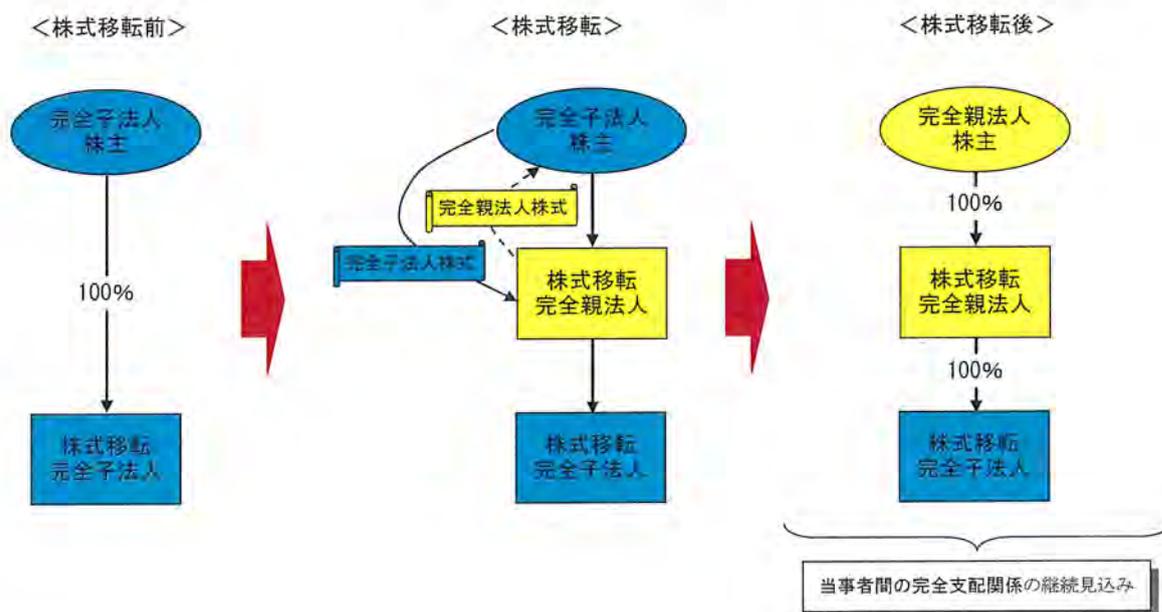
また、一の法人のみがその株式移転完全子法人となる場合の適格株式移転は、株式移転後において、**当事者間の完全支配関係**が継続することが見込まれていることがその要件とされています（法法二十二の十八イ、法令4の3②）。

キーワード

同一の者による完全支配関係・・・株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係をいいます（法令4の3②）。



当事者間の完全支配関係・・・一の法人のみがその株式移転完全子法人となる株式移転で、株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人との間に当該株式移転完全親法人が当該株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係をいいます(法令4の3②)。



要確認事項

株式移転を意思決定した際に作成した資料等から、当該株式移転を行う事業上の目的等を確認し、株式移転時に、株式移転後において、株式移転完全親法人、株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一の者による完全支配関係（又は株式移転完全親法人と株式移転完全子法人との間に当事者間の完全支配関係）が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参考

株式移転時に、同一の者による完全支配関係（又は当事者間の完全支配関係）が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により完全支配関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式移転とされることはありません。

(支配関係)

株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がないことのみをもって、非適格株式移転としていないか。

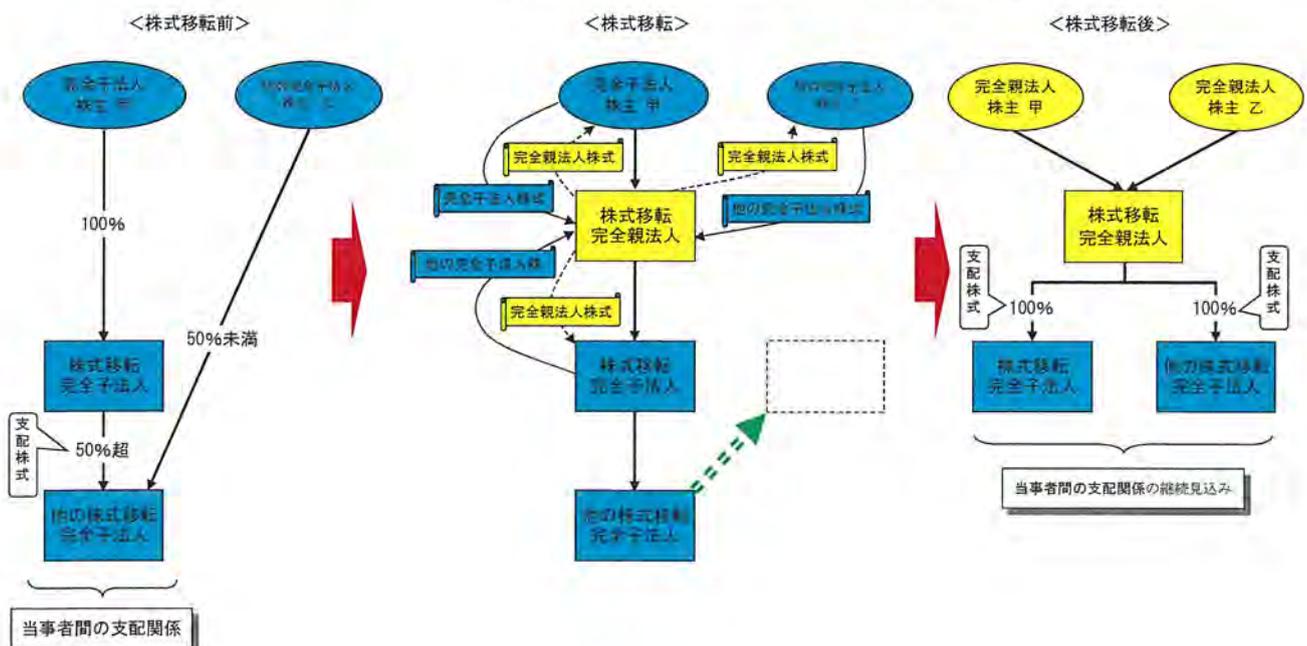
ポイント

法人が行った株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がない場合であっても、株式移転前において、株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に**当事者間の支配関係**（又は**同一の者による支配関係**）があり、かつ、株式移転後において、当該株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人によって当該株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の**支配株式**を直接又は間接に保有される関係（又は**同一の者による支配関係**）が継続することが見込まれているときには、次の要件の全てを満たせば適格株式移転に該当することとなります（法法二十二の十八ロ、法令4の3㉓）。

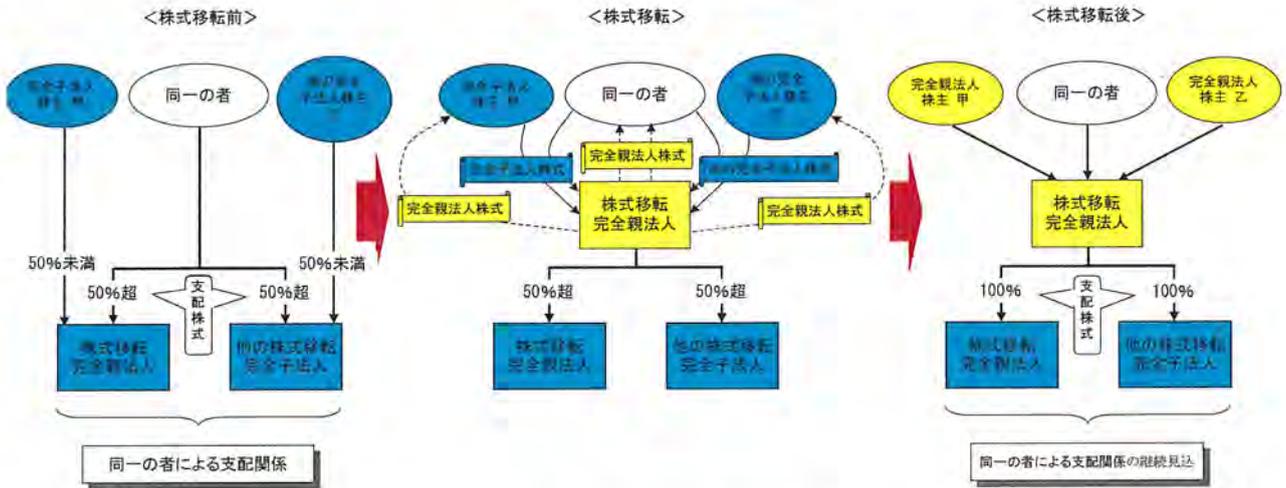
- ・ 各株式移転完全子法人の株式移転直前の従業員の総数のおおむね 80%以上に相当する数の者がその株式移転完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること（従業員継続従事要件）、法法二十二の十八ロ(1)。
- ・ 各株式移転完全子法人の株式移転前に営む主要な事業がその株式移転完全子法人において引き続き行われることが見込まれていること（事業継続要件、法法二十二の十八ロ(2)）。

キーワード

当事者間の支配関係・・・株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の**支配株式**を直接又は間接に保有する関係をいいます（法令4の3㉓一）。



同一の者による支配関係・・・株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の**支配株式**を直接又は間接に保有される関係をいいます(法令4の3③二)。



支配株式・・・・・・・・・・発行済株式等の総数の50%超の数の株式をいいます(法令4の3③一)。

要確認事項

株式移転を意思決定した際に作成した資料等から、当該株式移転を行う事業上の目的等を確認し、株式移転時に、株式移転後において株式移転完全親法人によって株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の**支配株式**を直接又は間接に保有される関係(又は株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に**同一の者による支配関係**)が継続することが見込まれているかどうかを確認する必要があります。

参考

株式移転時に、株式移転完全親法人によって株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の**支配株式**を直接又は間接に保有される関係(又は株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に**同一の者による支配関係**)が継続する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発的事象により支配関係が継続しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式移転とされることはありません。

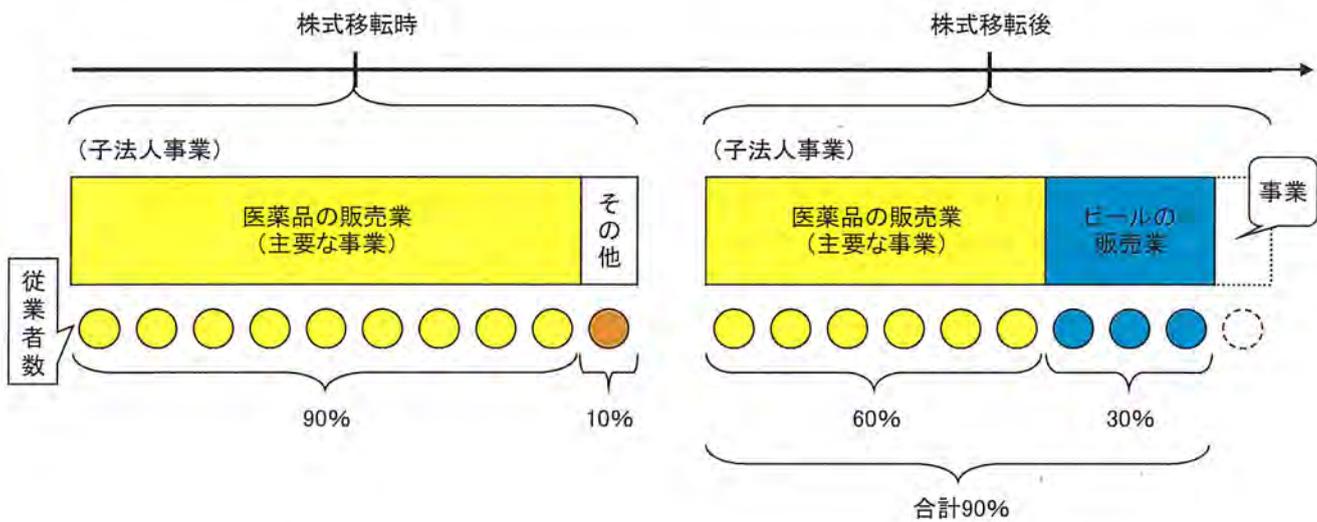
(従業者継続従事要件)

株式移転完全子法人の従業者が、当該株式移転完全子法人の主要な事業に従事することが見込まれないことのみをもって、非適格株式移転としていないか。

ポイント

法人が行った株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「適格判定フロー」にしたがって判定を行うこととなりますが、株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に 50%超 100%未満の株式保有関係がある場合の適格株式移転の判定の要件の一つとして、各株式移転完全子法人の株式移転の直前の**従業者**の総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が当該各株式移転完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていることの要件（従業者継続従事要件）があります（法法2十二の十八ロ(1)）。

着眼点



株式移転前の株式移転完全子法人の**従業者**のうち、医薬品の販売業(主要な事業)に引き続き従事している者が60%しかいなくても、ビールの販売業に引き続き従事している者が30%いるため、合計90%の**従業者**が引き続き業務に従事しており、従業者継続従事要件を満たしていることとなる。

キーワード

従業員・・・役員、使用人その他の者で、株式移転の直前において、それぞれの株式移転完全子法人の当該株式移転前に行う事業に現に従事している者をいいます。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業員**の数に含めないことができます（法基通1-4-4）。

要確認事項

従業員継続従事要件を満たすかどうかの判定において、株式移転完全子法人の**従業員**が従事することが見込まれている当該株式移転完全子法人の業務の範囲や種類についてまで加味していないか確認する必要があります（引き継がれる人数の割合のみで判定）。

参考

- 1 株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に 50%超 100%未満の株式保有関係がある場合に適格株式移転となるためには、従業員継続従事要件を満たすほか、各株式移転完全子法人の株式移転前に行う主要な事業がその株式移転完全子法人において引き続き行われることが見込まれていることが必要です（法法2十二の十八ロ(2)）。
- 2 株式移転時に、各株式移転完全子法人の**従業員**の総数のおおむね 80%以上に相当する数の者がその株式移転完全子法人の業務に引き続き従事する見込みがあれば、その後の状況変化等の後発事象により従事しないこととなった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式移転とされることはありません。
- 3 「共同事業要件判定フロー」における従業員継続従事要件についても、同様に判定します。

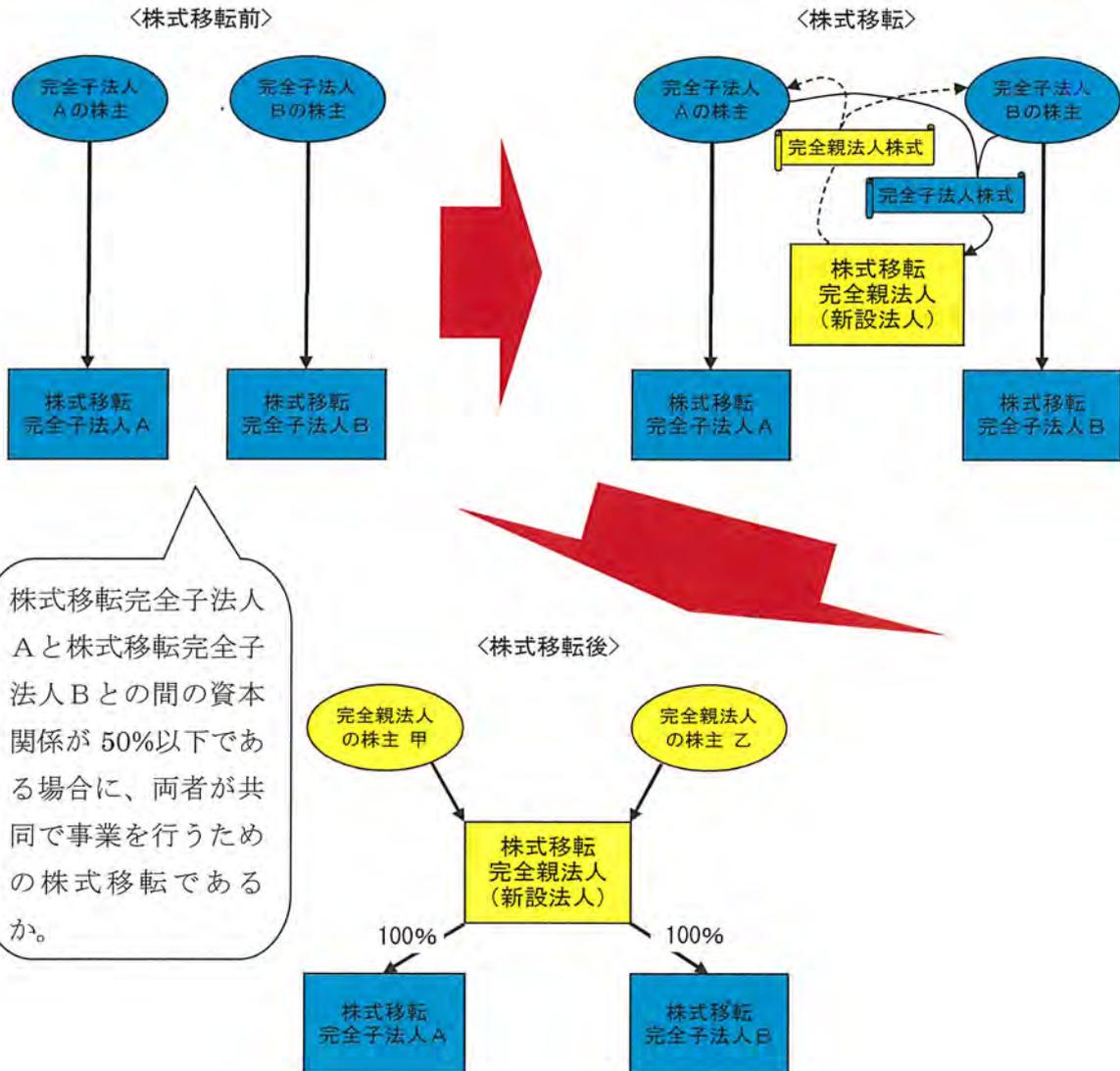
(共同事業要件)

資本関係のない法人間の株式移転であることのみをもって、非適格株式移転としていないか。

ポイント

資本関係のない法人間の株式移転であっても、適格株式移転に該当する場合があります。具体的には、「共同事業要件判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式移転として一定の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式移転に該当することとなります（法法二十二の十八ハ）。

着眼点



(事業関連性要件)

資本関係のない法人間の株式移転において、株式移転完全子法人の主要な事業が複数ある場合に、その事業の一つが他の株式移転完全子法人の行う事業と相互に関連していないことのみをもって、非適格株式移転としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の株式移転であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式移転の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式移転に該当することとなります（法22の18ハ）。

その株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式移転完全子法人の子法人事業と他の株式移転完全子法人の他の子法人事業とが相互に関連するものであることの要件（事業関連性要件）があります（法令4の3④一）。

着眼点

例えば、次の1の事業性要件を満たす事業について、次の2の関連性要件を満たす場合には、子法人事業と他の子法人事業とは、相互に関連するものに該当するものとなります（法規3①③）。

1 事業性要件の判定

事業性要件とは、株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人が共に実態を有する事業を行っているかどうかを判定するものであり、事業性要件を満たすためには、株式移転の直前においてそれぞれ次に掲げる要件の全てに該当することが必要となります（法規3①一、③）。

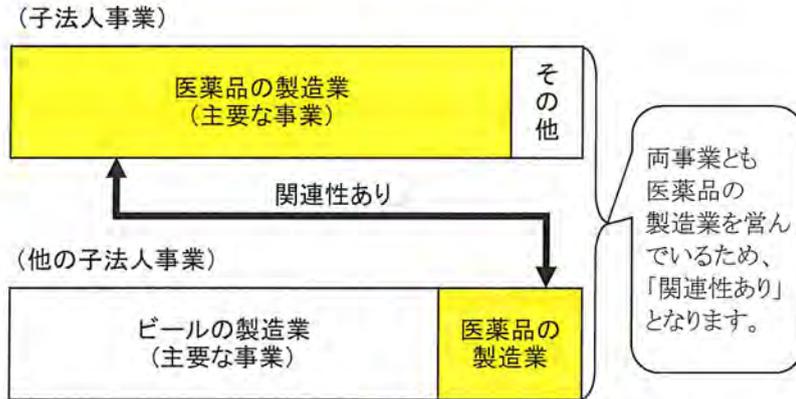
- (1) 本店所在地国に事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有し、又は賃借していること。
- (2) 従業者（役員はその法人の業務に専ら従事するものに限りません。）があること。
- (3) 自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること。



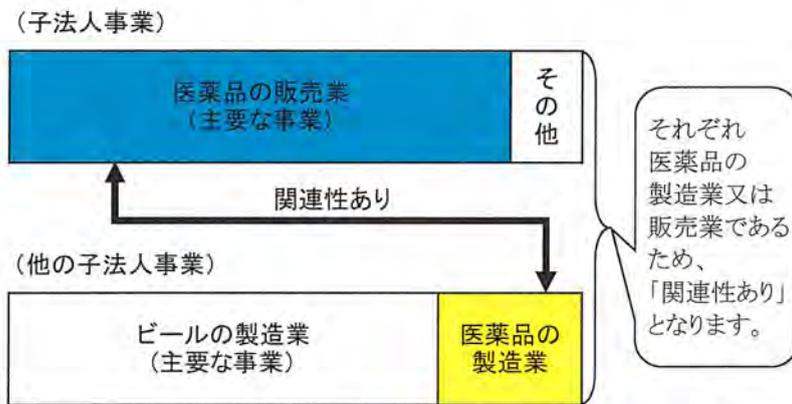
2 関連性要件の判定

関連性要件を満たすためには、**子法人事業**と**他の子法人事業**とが次のいずれかの場合に該当することが必要となります（法規 3①二、②③）。

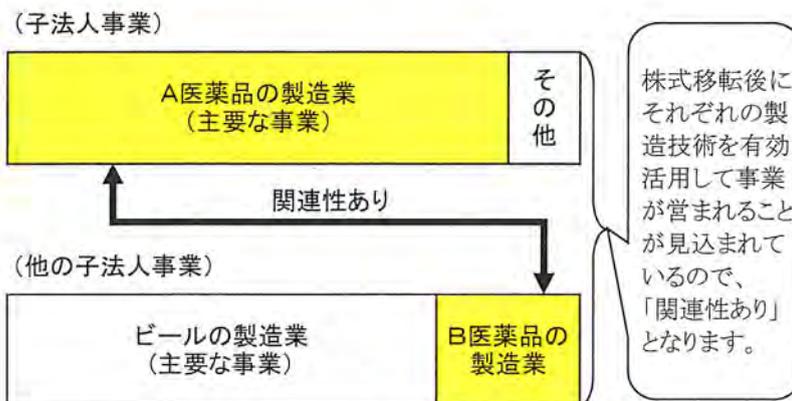
(1) 株式移転の直前において、両事業が同種のものである場合



(2) 株式移転の直前において、両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**が同一のもの又は類似するものである場合



(3) 株式移転の直前において、株式移転後に両事業が両事業に係る商品、資産若しくは役務又は**経営資源**を活用して営まれることが見込まれている場合



※ 両者は、株式移転後にA医薬品の製造技術とB医薬品の製造技術とを有効活用して、より商品価値の高い医薬品を製造する計画を有する。

いずれの場合であっても、事業関連性要件の判定対象となる事業は、株式移転完全子法人については**主要な事業に限定されませんが、他の株式移転完全子法人については主要な事業に限定されません。**

キーワード

子法人事業・・・株式移転完全子法人の株式移転前に行う主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3④一）。

※ 主要な事業の全てが**他の子法人事業**に関連している必要はありません。

他の子法人事業・・・他の株式移転完全子法人の株式移転前に行う事業のうちのいずれかの事業をいいます（法令4の3④一）。

※ **子法人事業**のように主要な事業には限られていません。

自己の計算・・・株式移転後においても、判定の対象となった事業について、株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人が自ら商品販売等によって収益を獲得することが見込まれる状態にあることをいいます。

なお、事業性要件の一つである「自己の名義をもって、かつ、**自己の計算**において商品販売等をしていること」には、他人の名義をもって、かつ**自己の計算**においてする行為、例えば、代理店として他の法人の名義を掲げているものの当該他の法人からは独立して自ら収益を獲得している法人の行為についても含まれることとなります。

経営資源・・・①事業の用に供される設備、②事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、③事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式、④その他これらに準ずるものをいいます（法規3①二ロ）。

要確認事項

株式移転完全子法人において2以上の事業を行っている場合の主要な事業の判定は、それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況、従業者の数、固定資産の状況等を総合的に勘案して行うこととなります（法基通1-4-5）。

(事業規模要件)

共同事業要件の判定において、売上金額は 5 倍要件をクリアしているにもかかわらず、従業者の数が 5 倍を超えているとして非適格株式移転としていないか。

ポイント

株式保有割合が 50%以下である法人間の株式移転であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式移転の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式移転に該当することとなります（法法 2 十二の十八ハ）。

その株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式移転完全子法人の**子法人事業**と他の株式移転完全子法人の**他の子法人事業**のそれぞれの売上金額、**従業者**の数若しくはこれらに準ずるものの**規模**の割合が、おおむね 5 倍を超えないことの要件（事業規模要件）があります（法令 4 の 3④二）。

事業規模がおおむね 5 倍を超えないかどうかの判定においては、これらの指標のいずれかの一つが要件を満たすかどうかにより判定することとされています（法基通 1-4-6（注））。

なお、事業規模要件を満たさなくても、特定役員非退任要件を満たしていれば、適格株式移転に該当する場合があります。

着眼点

<事業規模の比較状況の例>

項目	株式移転完全子法人 の子法人事業	他の株式移転完全子法人 の他の子法人事業	5 倍判定
売上金額	20 億円	80 億円	○
従業者数	60 人	400 人	×

規模の割合がいずれか一つでもおおむね 5 倍を超えていなければ、事業規模要件を満たしていることとなります。

この例の場合、**従業者**の数は 5 倍を超えていますが、売上金額が 5 倍を超えていないため、要件を満たしていることとなります（法基通 1-4-6（注））

キーワード

- 子法人事業・・・・・・・・・・・・・・・・株式移転完全子法人の株式移転前に営む主要な事業のうちいずれかの事業をいいます(法令4の3④一)。
※ 主要な事業の全てが他の株式移転完全子法人の**他の子法人事業**に関連している必要はありません。
- 他の子法人事業・・・・・・・・・・・・・・・・他の株式移転完全子法人の株式移転前に行う事業のうちいずれかの事業をいいます(法令4の3④一)。
※ 売上金額の比較の場面では、**子法人事業**と関連する事業に限られますが、従業員の数の比較の場面では、他の株式移転完全子法人の株式移転前に営む事業のうちいずれかの事業をいい、範囲が限定されていません(法令4の3④二)。
- 従業員・・・・・・・・・・・・・・・・役員、使用人その他の者で、株式移転の直前においてそれぞれの株式移転完全子法人の当該株式移転前に営む事業に現に従事している者をいいます。ただし、当該株式移転前に営む事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者は、**従業員**の数に含めないことができます(法基通1-4-4)。
- これらに準ずるもの・・・・・・・・・・例えば、金融機関における預金量等、客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標をいいます(法基通1-4-6)

要確認事項

規模の判定では、売上金額又は**従業員**数は事業別の指標により比較することとなりますので、事業別に確認を要することとなります。

(特定役員非退任要件)

株式移転完全子法人の特定役員のいずれかが当該株式移転に伴って退任していることのみをもって、非適格株式移転としていないか。

ポイント

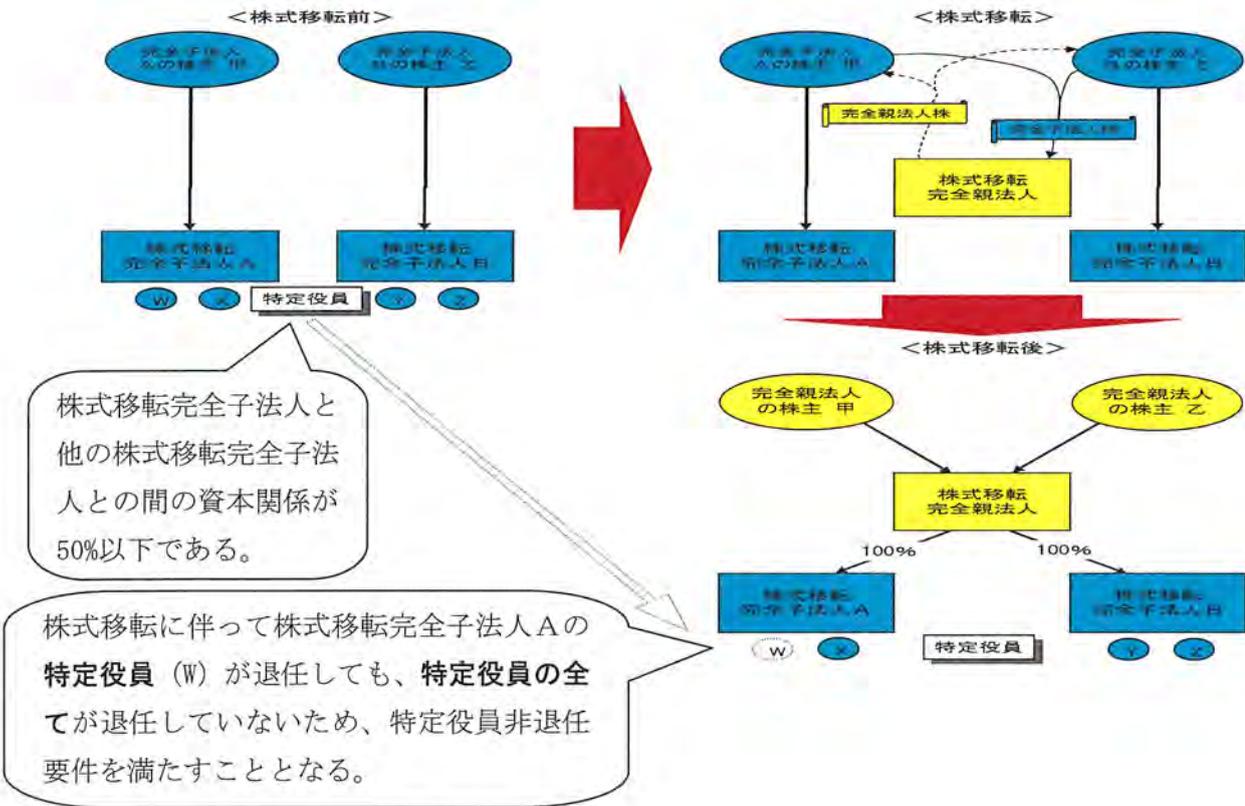
株式保有割合が50%以下である法人間の株式移転であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式移転の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式移転に該当することとなります（法法二十二の十八ハ）。

その株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式移転前の各株式移転完全子法人の**特定役員**の全てが当該株式移転に伴って退任をするものでないことの要件（特定役員非退任要件）があります（法令4の3④二）。

なお、特定役員非退任要件を満たさなくても、事業規模要件を満たしていれば、適格株式移転に該当する場合があります。

着眼点



キーワード

特定役員・・・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3④二）。

これらに準ずる者・・・役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいいます（法基通1-4-7）。

要確認事項

株式移転前の株式移転完全子法人の**特定役員**のいずれかが当該株式移転に伴って退任していないか確認する必要があります。

参 考

いわゆるCEO（最高経営責任者）やCOO（最高執行責任者）と称される者で経営の中枢に参画している者は、会社法上の役員でなくても、**特定役員**に該当することとなります。

(事業継続要件)

株式移転時において、株式移転完全子法人の子法人事業が当該株式移転完全子法人において継続しないことが決定していたにもかかわらず、適格株式移転としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の株式移転であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式移転の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式移転に該当することとなります（法法2十二の十八ハ）。

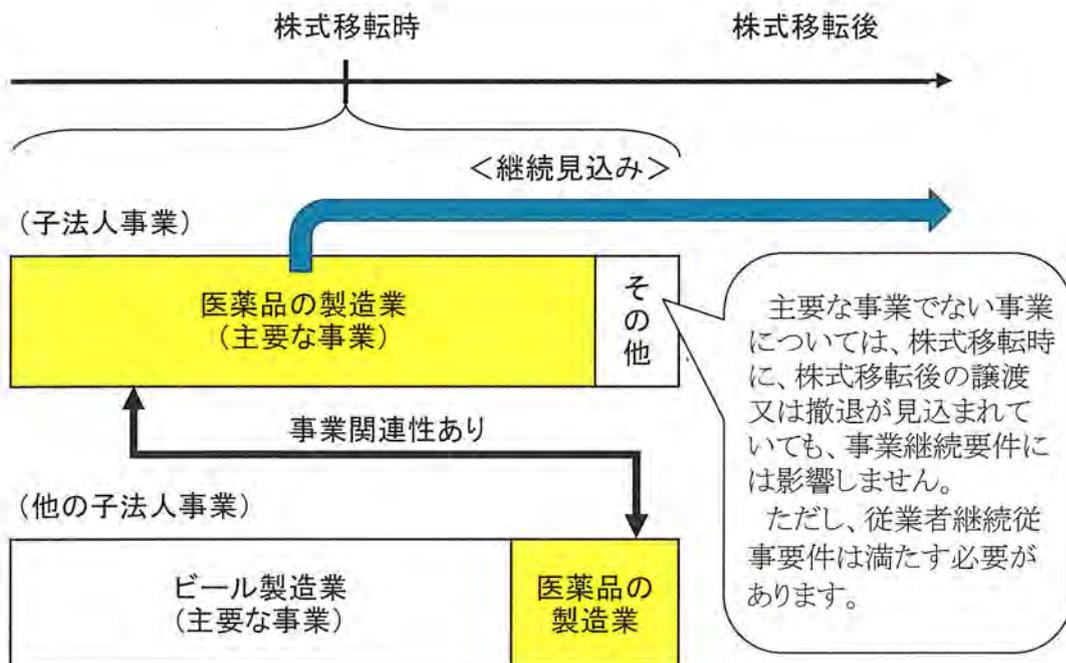
その株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の子法人事業又は他の子法人事業（相互に関連する事業に限ります。）が当該株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人において引き続き行われることが見込まれていることの要件（事業継続要件）があります（法令4の3④四）。

なお、次の①から③までの法人において、引き続き行われることが見込まれている場合にも事業継続要件を満たすこととなります。

- ① 当該株式移転完全子法人又は他の株式移転株式移転完全子法人との間に完全支配関係がある法人
- ② 当該株式移転後に行われる適格合併等に係る合併法人等
- ③ ②の合併法人等との間に完全支配関係がある法人

着眼点



キーワード

子法人事業・・・株式移転完全子法人の株式移転前に行う主要な事業のうちの一つれかの事業をいいます（法令4の3④一、四）。

※ この事業継続要件の場合の**子法人事業**と**他の子法人事業**とは、相互に関連する事業に限られます。

他の子法人事業・・・他の株式移転完全子法人の株式移転前に行う事業のうちの一つれかの事業をいいます（法令4の3④一、四）。

※ **子法人事業**のように主要な事業には限られていません。

要確認事項

株式移転時に、株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の**子法人事業**又は**他の子法人事業**が株式移転後の当該株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人において引き続き行われることが見込まれているかどうかは、当該株式移転を意思決定した際に作成した資料等で当該株式移転を行う事業上の目的等を確認する必要があります。

参 考

- 1 株式移転時に、**子法人事業**又は**他の子法人事業**が株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人において引き続き行われる見込みがあれば、その後の状況変化等の後発事象により**子法人事業**又は**他の子法人事業**が行われなかった場合であっても、そのことのみをもって非適格株式移転とされることはありません。
- 2 50%超の企業グループ内の株式移転における事業継続要件と共同で事業を行うための株式移転における事業継続要件との違いは、前者については単に各株式移転完全子法人の株式移転前に行う主要な事業が株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人において引き続き行われることだけが必要とされています（法法二十二の十八ロ(2)）が、後者については継続されるべき**子法人事業**又は**他の子法人事業**が相互に関連する事業に限られていることです（法令4の3④四）。この相互に関連する事業については、事業関連性要件を参照してください。

(株式継続保有要件)

株式移転時において、株式移転完全親法人株式の継続保有が見込まれないにもかかわらず、適格株式移転としていないか。

ポイント

株式保有割合が50%以下である法人間の株式移転であっても、「適格判定フロー」に示されているとおり、共同で事業を行うための株式移転の要件（共同事業要件）を満たす場合には、適格株式移転に該当することとなります（法法二十二の十八ハ）。

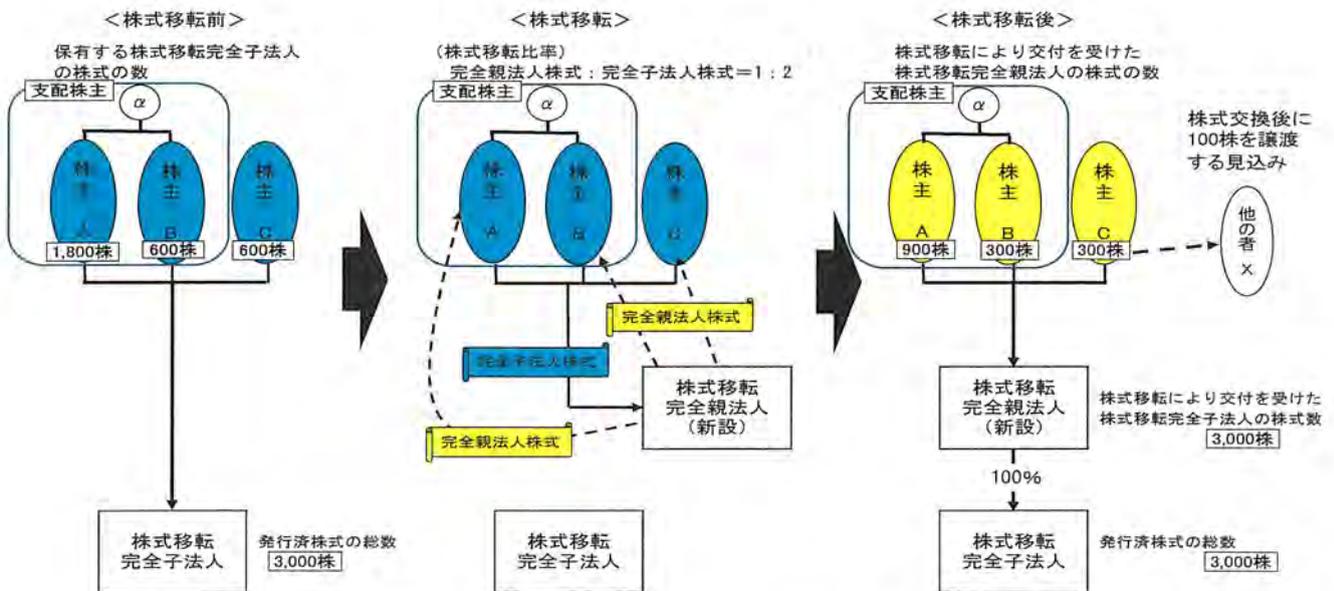
その株式移転が適格株式移転に該当するかどうかは、「共同事業要件判定フロー」にしたがって判定を行うこととなります。

共同事業要件の一つとして、株式移転の直前に支配株主がいる場合、**支配株主**が対価株式の全部を継続して保有することが見込まれていることの要件（株式継続保有要件）があります（法令4の3④五）。

なお、**対価株式**が株式移転後に適格合併により、**支配株主**から合併法人に移転することが見込まれている場合にも、当該適格合併の直前まで継続して保有されることが見込まれていれば、株式継続保有要件を満たすこととなります。

着眼点

《継続保有要件を満たさない例》



株式移転後、株主Cが、交付を受ける株式移転完全親法人の株式を他の者Xに譲渡することが見込まれていても、**支配株主**に該当する株主Aと株主Bが、交付を受ける株式移転

完全親法人の株式の全てを継続して保有することが見込まれていれば、株式継続保有要件を満たすこととなります。

キーワード

対価株式・・・株式移転により交付される株式移転完全親法人の株式（議決権のないものを除きます。）のうち**支配株主**に交付されるものをいいます（法令4の3④五）。

支配株主・・・当該株式移転の直前に当該株式移転に係る株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がある場合における当該他の者及び当該他の者による支配関係があるものをいいます（法令4の3④五）。

議決権のない株式・・・**議決権のない株式**には、一定の事由が生じたことを条件として議決権を有することとなる旨の定めがある株式で、当該事由が生じていないものが含まれます（法規3の3①）。

※ 議決権を有するものとみなされる株式（会社法 879③）、株主総会において決議をすることができる事項の全部につき議決権を行使することができない旨を定められた株主が有する株式（会社法 109②）及び単元株式数に満たない株式については、**議決権のない株式**とされません（法規3の2②）。

要確認事項

- ・ 株式移転計画書
- ・ 稟議書・取締役会議事録等の社内での意思決定に関する書類等の資料

株式移転の場合、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」及び株式移転計画書等の申告書への添付要件は課されていないため、調査において、これらの資料から、株式移転完全子法人の株主が、株式移転後に交付を受けた株式移転完全親法人の株式の全てを継続して保有する見込みであったか確認が必要です。

(時価評価資産の評価損益)

非適格の株式移転が行われた場合、株式移転完全子法人において、時価評価資産の評価損益は適正に計算されているか。

ポイント

非適格の株式移転が行われた場合、株式移転完全子法人は、当該非適格の株式移転の直前の時において有する**時価評価資産**の評価益（当該非適格株式移転の直前の時価がその時の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。）又は評価損（当該非適格の株式移転の直前の帳簿価額が時価を超える場合のその超える部分の金額をいいます。）を当該非適格の株式移転の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとなります（法法62の9①）。

ただし、非適格の株式移転であっても、株式移転の直前に、株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がある株式移転を行ったときには、時価評価の対象から除かれます。

着眼点

- ・×1年2月1日 非適格の株式移転
- ・株式移転完全子法人の決算期：3月

貸借対照表に計上されている有価証券が**時価評価資産**に該当するとともに、含み損益が生じている場合、非適格株式移転の日における当該有価証券の時価を確認する必要があります。

株式移転完全子法人のB/S（×1年3月期）

資産の部		負債の部	
現金	800	未払金	200
売掛金	400	借入金	300
・		繰延税金負債	120
・		・	
・		・	
・		・	
投資有価証券	500	純資産の部	
・		資本金	1,000
・		・	
・		・	
・		其他有価証券 評価差額	180

非適格の株式移転の日の属する事業年度に係る貸借対照表の純資産の部に「其他有価証券評価差額」が計上され、かつ、別表五（一）利益積立金額の明細書が次頁のような場合、其他有価証券の含み益相当額300のうち当該非適格株式移転の日における**時価評価資産**に係る含み益相当額が別表四において所得金額に加算されているか確認する必要があります。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度 ×1・3・31	法人名 株式移転完全子法人	別表五(-) 平二十・四・一以後終了事業年度分
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1 円	円	円	円
積立金	2			
	3			
その他有価証券評価差額金	4		180	180
繰延税金負債	5		120	120
その他有価証券	6		△300	△300
	7			
	8			
	9			

脚注意
 2 1
 発行済株式又は出資のうち(一)以
 上
 1 この表は、通常の場合には次の算
 出
 2 算
 3 算
 4 算
 5 算
 6 算
 7 算
 8 算
 9 算

要確認事項

例えば、当期の別表二において、前期の株主とは異なる株主（100%保有）が記載されている場合には、株式移転が行われていた可能性がありますので、調査において株式移転計画書等から株式移転が行われているかを確認し、「適格判定フロー」にしたがって判定を行った結果、当該株式移転が非適格の株式移転に該当するときには、**時価評価資産**の時価を確認する必要があります。

キーワード

時価評価資産・・・固定資産、棚卸資産たる土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいます（法第62の9①）。ただし、次の資産を除きます（法第123の11①）。

- ・ 非適格の株式移転の日の属する事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において法人税法第42条第1項に規定する圧縮記帳等の適用を受けた減価償却資産
- ・ 法人税法第61条の3第1項第1号に規定する売買目的有価証券
- ・ 法人税法施行令第119条の14に規定する償還有価証券
- ・ 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない資産
- ・ 資産の価額とその帳簿価額との差額が株式交換完全子法人の資本金等の額の1/2相当額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産

- ・ 完全支配関係がある次に掲げる他の内国法人の株式又は出資で、その価額が帳簿価額に満たないもの
 - イ 清算中のもの
 - ロ 解散（合併による解散を除く）をすることが見込まれるもの
 - ハ 他の内国法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるもの

参 考

「ポイント」のとおり、**時価評価資産**について評価益又は評価損を益金の額又は損金の額に算入した場合には、非適格の株式移転の日の属する事業年度以降、当該**時価評価資産**の帳簿価額は、当該非適格株式移転の時において、その益金の額に算入された金額相当額が増額され、又は損金の額に算入された金額相当額が減額されたものとされます（法令 123 の 11④）。

(リース譲渡)

非適格の株式移転であるにもかかわらず、株式移転完全子法人のリース譲渡に係る収益の額及び費用の額について、延払基準の方法により経理した金額のみを益金の額及び損金の額に算入していないか。

ポイント

非適格の株式移転を行った株式移転完全子法人が、非適格株式交換等事業年度においてリース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき延払基準の方法により経理している場合には、リース譲渡に係る収益の額及び費用の額のうち未だ益金の額及び損金の額に算入されていない金額は、当該非適格株式交換等事業年度において一括して益金の額及び損金の額に算入されることとなります（法法 63④）。

ただし、次の契約については、一括計上の対象から除かれています（法法 63④）。

- (1) リース譲渡に係る契約についての非適格株式交換等事業年度終了時の繰延長期割賦損益額が 1,000 万円に満たない契約（法令 127①）。
- (2) リース譲渡に係る契約を非適格の株式移転の日の属する事業年度開始の日から当該非適格の株式移転の日の前日までの期間内に他の者に移転をした場合におけるその移転をした契約（法令 127②一）
- (3) リース譲渡に係る契約を非適格の株式移転の日から同日の属する事業年度終了の日までの期間内に締結し、又は当該期間内に他の者から移転を受けた場合におけるその締結し、又は移転を受けた契約（法令 127②二）

着眼点

<株式移転完全子法人の非適格株式交換等事業年度前の課税期間に係る消費税等の確定申告書>

自 平成 〇〇 年 〇〇 月 〇〇 日 課税期間分の消費税及び地方消費税の(確定)申告書 (中間申告 自 平成 〇〇 年 〇〇 月 〇〇 日 の場合の 対象期間 至 平成 〇〇 年 〇〇 月 〇〇 日)

この申告書による消費税の税額の計算				付記事項	賦課基準の適用			31			
課税標準額	①	〇 〇 〇			延払基準等の適用	有	無		32		
消費税額	②				工事進行基準等の適用	有	無			33	
控除過大調整税額	③				繰上納付等の適用	有	無				34
控除対象仕入税額	④				課税標準額に対する消費税の適用	有	無				

株式移転完全子法人の非適格株式交換等事業年度前の課税期間の消費税等の確定申告書において延払基準等の適用が「有」となっている場合、未だ益金の額及び損金の額に算入されていない金額が、当該非適格株式交換等事業年度において適正に処理されているか。

キーワード

非適格株式交換等事業年度・・・非適格株式交換等（株式交換等又は株式移転のうち、①適格株式交換等及び②適格株式移転並びに③株式交換又は株式移転の直前に株式交換完全親法人又は他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係があった場合における株式交換及び株式移転を除いたものをいいます。）の日の属する事業年度をいいます（法法 63④、62 の 9①）。

リース譲渡・・・・・・・・法人税法上、資産の売買があったものとされるリース資産の引渡しをいいます（法法 63①、64 の 2①③）。

延払基準の方法・・・・・・・・次の算式により計算した金額をリース譲渡に係る収益の額及び費用の額とする方法をいいます（法令 124①②）。

$$\text{収益の額} = \text{リース譲渡の対価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

$$\text{費用の額} = \text{リース譲渡の原価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額(A)}}$$

※ また、販売対価の額から利息相当額を区分して、利息法により収益計上する方法も**延払基準の方法**とされます（法令 124①二）。

繰延長期割賦損益額・・・次のいずれかの算式により計算される金額をいいます（法令 127①）。

$$\text{繰延長期割賦損益額} = \left\{ \begin{array}{l} \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{において未だ益金の額に算入されて} \\ \text{いない収益の額} \\ \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{において未だ損金の額に算入されて} \\ \text{いない費用の額} \end{array} \right. - \left\{ \begin{array}{l} \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{において未だ損金の額に算入されて} \\ \text{いない費用の額} \\ \text{非適格株式交換等事業年度終了の時に} \\ \text{において未だ益金の額に算入されて} \\ \text{いない収益の額} \end{array} \right.$$

参 考

リース譲渡については、**延払基準の方法**のほかに、所定の明細の記載を条件として、一定の計算によりその対価の額を利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分する特例計算をすることができます（法法 63②⑧、法令 124③④）。

(時価評価資産の償却限度額の計算)

非適格の株式移転に係る株式移転完全子法人が、時価評価資産である減価償却資産及び繰延資産に係る評価損を損金の額に算入した場合、償却限度額は適正に計算されているか。

ポイント

非適格の株式移転が行われた場合、株式移転完全子法人は、当該非適格株式移転の直前の時において有する**時価評価資産**の評価益（当該非適格株式移転の直前の時価がその時の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。）又は評価損（当該非適格株式移転の直前の時の帳簿価額が時価を超える場合のその超える部分の金額をいいます。）を当該非適格の株式移転の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとなります（法法 62 の 9①）。

ただし、非適格の株式移転であっても、株式移転の直前に、株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がある株式移転を行ったときには、時価評価の対象から除かれます。

また、**時価評価資産**である減価償却資産及び繰延資産について時価評価が行われ、評価損を損金の額に算入した場合、その評価損は、非適格の株式移転の時に**時価評価資産**の帳簿価額が減額されたものとして取り扱われます（法令 123 の 11④）。

その場合の減価償却資産及び繰延資産の償却限度額の計算は、次のとおりとなります（時価評価による調整後の帳簿価額により行う必要があります）。

1 減価償却資産及び任意償却が可能な繰延資産（法令 14①一～五に規定する繰延資産）

非適格の株式移転が行われた直前の資産の価額として帳簿に記載された金額（当該株式移転が行われた日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額のうち当該各事業年度の損金の額に算入されなかった金額がある場合には当該金額を加算した金額）が当該非適格の株式移転直後の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は当該非適格の株式移転に係る時価評価が行われた事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされ（法法 31④、⑤、32⑥、⑦、法令 61 の 4 表中五、66 の 2 表中五）、非適格の株式移転が行われた事業年度以後の各事業年度においては、時価評価による評価替え後の帳簿価額を基礎として償却限度額の計算を行います。

また、非適格の株式移転が行われた事業年度の前事業年度までの償却額の累積額には評価損として帳簿価額から減額した金額を含むものとされ（法令 48②、⑤三二、48 の 2 ②、⑤八、64②）、非適格の株式移転が行われた事業年度以後の各事業年度においては、時価評価による評価替え後の帳簿価額を基礎として償却限度額の計算を

行います。

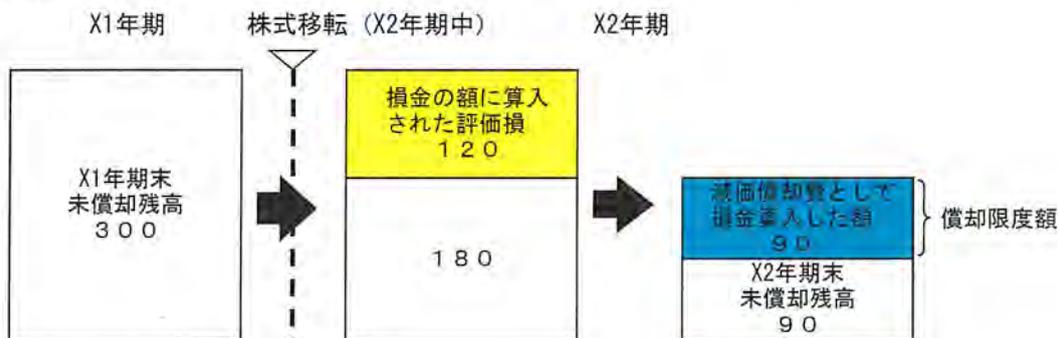
2 任意償却以外の繰延資産（法令14①六に規定する繰延資産）

非適格の株式移転が行われた事業年度以後の各事業年度においては、非適格の株式移転の直後の帳簿価額（評価損を減額後の帳簿価額）をその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間の月数のうち非適格株式移転が行われた事業年度開始の日以後の期間の月数で除して計算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償却限度額として計算を行います（法令64①、③）。

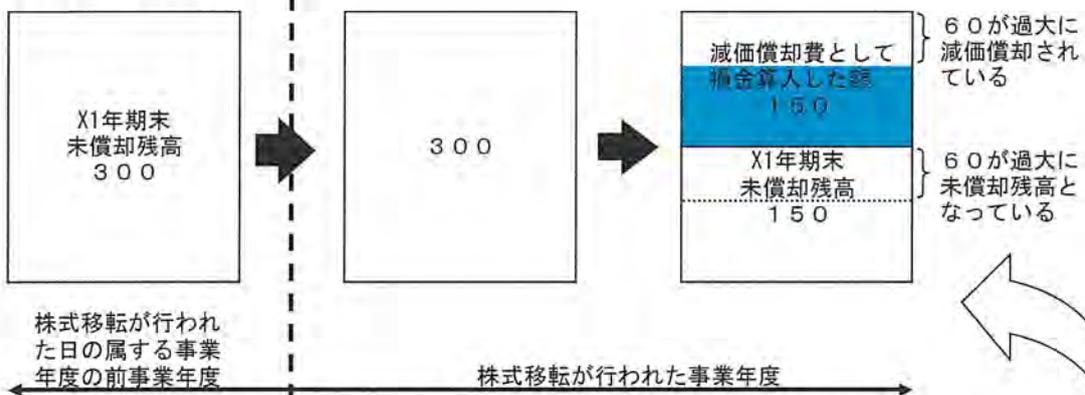
着眼点

＜当初取得価額1,200・耐用年数5年・定率法・償却率0.500の減価償却資産の計算例＞
 （取得後2年間減価償却したものとする：会計上のX2年期首未償却残高 300）

《正しい計算例》



《誤っている計算例》



評価損120を未償却残高300から減額していないため、減価償却費及び期末未償却残高が60ずつ過大となっている。

VI 株式移転編 《4 株式移転に伴う所得計算の特例：株式移転完全子法人編》

旧定率法又は定率法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	X2・4・1	法人名	
資産区分	種類	1			
	構造	2			
	細目	3			
	取得年月日	4	X・4・1	X・4・1	
	事業の用に供した年月	5	X年4月	X年4月	
	耐用年数	6	5年	5年	
	取得価額又は製作価額	7	外 1,200 円	外 1,200 円	
	圧縮記帳による立金計上額	8			
	差引取得価額	9	1,200	1,200	
	償却額計算の基礎となる額	償却計算の対象となる期末現在の総原価金額	10	150	150
期末現在の積立金の額		11			
積立金の期中取崩額		12			
差引総原価金額		13	外△ 120 150	外△ 150	
損金に計上した当期償却額		14	150	150	
前期から繰り越した償却超過額		15	外	外	
合計		16	180	300	
前期から繰り越した特別償却不足額又は合併特別償却不足額償却額計算の基礎となる金額		17			
合計		18	180	300	
当期分の普通償却限度額等		差引取得価額 × 5%	19		
	旧定率法の償却率	20			
	算出償却額	21			
	増加償却額	22			
	算出償却額	23			
	定率法の償却率	24			
	調整前償却額	25	0.500	0.500	
	償却保証額	26	90	150	
	償却保証率	27			
	改定取得価額	28			
改定償却率	29				
改定償却額	30				
増加償却額	31				
合計	32				
合計	33	90	150		

別表十六(二) 平二十・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

損金の額に算入した評価損120を13欄の外書に記載しているか。

償却限度額が60過大に計算されている。

キーワード

- 時価評価資産・・・固定資産、棚卸資産たる土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいます（法法62の9①）。ただし、次の資産を除きます（法令123の11①）。
- ・ 非適格の株式移転の日の属する事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において法人税法第42条第1項に規定する圧縮記帳等の適用を受けた減価償却資産
 - ・ 法人税法第61条の3第1項第1号に規定する売買目的有価証券
 - ・ 法人税法施行令第119条の14に規定する償還有価証券
 - ・ 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない資産

VI 株式移転編 《4 株式移転に伴う所得計算の特例：株式移転完全子法人編》

- ・ 資産の価額とその帳簿価額との差額が株式交換完全子法人の資本金等の額の1/2相当額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産
- ・ 完全支配関係がある次に掲げる他の内国法人の株式又は出資で、その価額が帳簿価額に満たないもの
 - イ 清算中のもの
 - ロ 解散（合併による解散を除く）をすることが見込まれるもの
 - ハ 他の内国法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるもの

(株式移転完全子法人株式の取得価額)

株式移転により取得をした株式移転完全子法人の株式の取得価額は適正か。

ポイント

株式移転完全親法人が適格株式移転により取得をした株式移転完全子法人の株式の取得価額は、当該適格株式移転の直前における当該株式移転完全子法人の株主の数に応じ、次のとおりとなります（法令 119①十二）。

1 株主の数が 50 人未満の場合

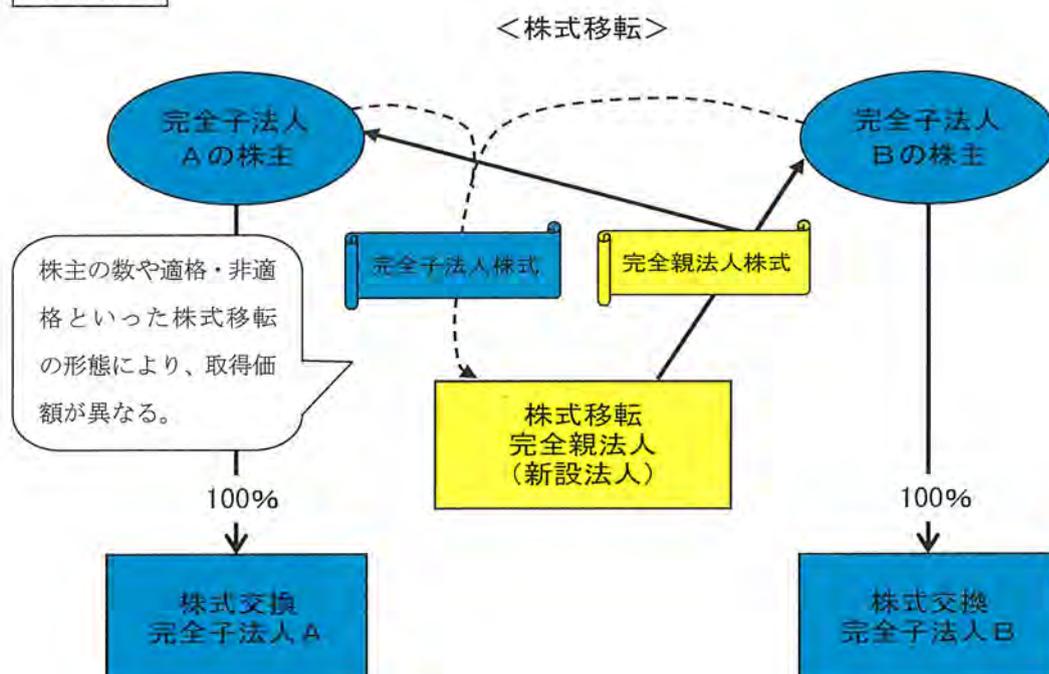
当該株式移転完全子法人の株主が有していた当該株式移転完全子法人の株式の当該適格株式移転の直前の帳簿価額に相当する金額の合計額（当該株式移転完全子法人の株式の取得をするために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

2 株主の数が 50 人以上の場合

当該株式移転完全子法人の簿価純資産価額に相当する金額（当該株式移転完全子法人の株式の取得をするために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

他方で、株式移転完全親法人が非適格の株式移転により取得をした株式移転完全子法人の株式の取得価額は、当該株式移転の時ににおけるその株式移転完全子法人の株式の取得のために通常要する価額（時価）となります（法令 119①二十七）。

着眼点



【株式移転完全親法人が取得する株式移転完全子法人の株式の取得価額】

株式移転の形態		株式移転完全子法人の株式の取得価額
適格 (※1)	株式移転の直前において、株式移転完全子法人の株主が50人未満である場合	株式移転完全子法人の株主が有していた株式移転完全子法人の株式の適格株式移転の直前の帳簿価額相当額の合計額 (法令119①十二イ)
	株式移転の直前において、株式移転完全子法人の株主が50人以上である場合	株式移転完全子法人の簿価純資産価額相当額 (法令119①十二ロ)
非適格		株式移転完全子法人の株式の時価 (法令119①二十七)

(※1) 非適格の株式移転でも株式移転完全子法人の株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されない株式移転で、株式移転の直前に株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係がある株式移転を含みます。

キーワード

簿価純資産価額・・・株式移転完全子法人の前期末時（株式移転の日の属する事業年度の前事業年度の終了の日をいいます。）の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（前期末時から株式交換等の直前の時までの間に資本金等又は利益積立金額が増減した場合には、その金額を加減算した金額）をいいます（法令119①十二ロ）。

(株式移転完全子法人株式の譲渡価額①)

非適格の株式移転であることのみをもって、株式移転完全子法人の株主の旧株(株式移転完全子法人株式)の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

株式移転完全子法人の株主が、株式移転により株式移転完全親法人の株式のみの交付を受けた場合には、原則として、株式移転完全子法人の株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません(法法61の2①)。これは、株式移転完全親法人の株式のみの交付を受けた場合には、従来から有していた株式移転完全子法人の株式に係る投資が株式移転後も継続していると考えられることによるものです。

他方で、株式移転完全親法人の株式以外の資産の交付を受けた場合には、時価で譲渡されたものとされます(法法61の2①)。

※ ここでいう、これらの株式以外の資産には、株式移転に反対する株式移転完全子法人の株主に對するその買取請求に基づく対価として交付される金銭等は含まれません。

つまり、株式移転完全子法人の株主の旧株(株式移転完全子法人の株式)の譲渡が時価による譲渡となるかどうかは、当該株式移転の適格・非適格とは関係なく、当該株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されたかどうかによります。

着眼点

【株式移転完全子法人の株主の課税関係】

交付を受けた資産の内容	譲渡損益の計上
株式移転完全親法人の株式のみ	否(簿価譲渡)
上記以外	要(時価譲渡)

要確認事項

株式移転完全子法人の株主が交付を受けた資産が株式移転完全親法人の株式のみであるか、金銭等が含まれていないか確認する必要があります。

また、非適格の組織再編においてみなし配当が生ずるのは、非適格合併における被合併法人の株主、非適格分割型分割における分割法人の株主及び非適格株式分配における被株式分配法人の株主についてのみであり、株式移転における株式移転完全子法人の株主についてはみなし配当は生じません(法法24①)。

(株式移転完全子法人株式の譲渡価額②)

株式移転に伴い株式移転完全子法人の株主に金銭の交付があることのみをもって、株式移転完全子法人の株主の旧株（株式移転完全子法人株式）の譲渡を「時価による譲渡」としていないか。

ポイント

内国法人である株式移転完全子法人の法人株主が、株式移転により株式移転完全親法人の株式のみの交付を受けた場合には、原則として、株式移転完全子法人株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません（法法61の2④）。

つまり、株式移転完全子法人の株主の旧株（株式移転完全子法人株式）の譲渡が時価による譲渡となるかどうかは、当該株式移転の適格・非適格とは関係なく、当該株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されたかどうかによります。

	適格株式移転	非適格株式移転
金銭等の交付の有無	なし	あり
旧株の譲渡の課税関係	簿価で譲渡 (譲渡損益は生じない)	時価で譲渡 (譲渡損益が生じる)

しかしながら、株式移転完全子法人の法人株主が、株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付された場合においても、その資産が次のものであるときには、株式移転完全子法人株式を簿価で譲渡したものとされるため譲渡損益は生じません（法法61の2④、法基通1-4-2）。

- 1 株式移転に反対する株主に対する株式のその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産
- 2 株式移転に際して株式移転完全子法人の株主に交付すべき株式移転完全親法人の株式に1株未満の端数が生じたためにその1株未満の株式の合計数に相当する数の株式を他に譲渡し、又は買い取った代金として交付されたもの（その交付された金銭が、その交付の状況その他の事由を総合的に勘案して実質的に当該株主等に対して支払う株式移転の対価であると認められる場合を除きます。）

着眼点

- ・ 株式移転計画書
- ・ 稟議書・取締役会議事録等の社内での意思決定に関わる資料

株式移転完全子法人の株主に交付された金銭が、株式移転に反対する株主に対するその株式の買取請求に基づく対価の交付であるにもかかわらず、金銭の交付があることをもって、旧株の譲渡を時価としていないか。

要確認事項

株式移転計画書等の社内での意思決定に関する資料より、株式移転に伴い株式移転完全子法人の株主に交付された金銭等の交付理由を確認する必要があります。

参 考

株式移転完全子法人の株主に対し交付しなければならない株式移転完全親法人の株式の数に1株に満たない端数があるときは、会社法第234条（一に満たない端数の処理）の規定に基づき、その端数の合计数に相当する数の株式を他に譲渡し又は自ら買取りをし、かつ、その端数に応じてその譲渡により得られた代金又は買い取った代金をその株式移転子法人の株主に交付しなければならないこととされています。

上記3のように1株未満の端数に相当する金銭を株式移転完全子法人の株主に交付した場合には、この株主に対して株式を交付したものとして取り扱うものとされています（法基通1-4-2）。

VII 現物分配編

(1) 現物配当について

株式会社は、その株主に対して剰余金の配当をすることができ（会社法 453）、株式会社が剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議により配当財産の種類及び帳簿価額の総額、株主に対する配当財産の割当てに関する事項並びに当該剰余金の配当がその効力を生ずる日を定めなければなりません（会社法 454①）。

剰余金の配当は、金銭以外の財産を配当財産とすることができますが、剰余金の配当をしようとする株式会社の株式等を配当財産とすることはできません（会社法 454①）。

この金銭以外の財産を配当財産とする剰余金の配当を現物配当といいます。

（注）平成 17 年改正前商法の下では、金銭以外の財産を配当財産とする配当（現物配当）ができるか否かについて見解が分かれていました。しかし、株主間の平等及び会社財産の維持が図られれば、現物配当を禁止する理由はないとして会社法 454 条の 4 項により現物配当ができることを明確化しています（森永滋・弥生真生「会社法コンメンタール 11 計算等(2)」商事法務）。

(2) 現物分配の概要

【改正の概要及び趣旨】

法人が剰余金の配当又は利益の配当として金銭以外の資産を移転した場合には、無償による資産の譲渡に該当し、その資産の譲渡益又は譲渡損の額は、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法 22②、22 の 2④⑥）。

平成 22 年度税制改正前においては、子法人から親法人への現物資産の移転については、合併、分割という方法を用いれば簿価引継ぎとなる一方、配当、残余財産の分配という方法を用いれば譲渡損益課税が行われ、手段によって課税上の取扱いが異なることとなっていました。しかしながら、グループ法人の実質的な一体性に着目すれば、当該現物資産の移転に係る譲渡損益はいまだ実現していないものと考えられるため、平成 22 年度税制改正により、適格現物分配により資産の移転をした場合には、当該資産の移転に係る譲渡損益を繰り延べることとされました。また、適格現物分配は、税務上の組織再編成の一形態として位置づけられ、貸倒引当金の引継ぎ等、他の組織再編成と同様の措置が講じられました。

キーワード

現物分配・・・法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産を交付することをいいます（法法 2 十二の五の二）。

適格現物分配・・・内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）のみであるものをいいます（法法 2 十二の十五）。

【現物分配の当事者】

現物分配法人・・・現物分配によりその有する資産の移転を行った法人をいいます（法法 2 十二の五の二）。

被現物分配法人・・・現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人をいいます（法法 2 十二の五の三）。

【資産の移転に関する課税の取扱い】

1 現物分配法人における課税関係

(1) 適格現物分配

現物分配法人が適格現物分配により被現物分配法人にその有する資産を移転した場合には、当該資産の当該適格現物分配の直前の帳簿価額（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の時の帳簿価額）による譲渡をしたものとして、当該現物分配法人の各事業年度の所得の金額を計算することとなります（法法 62 の 5③）。

(2) 非適格現物分配

現物分配法人が適格現物分配に該当しない現物分配（以下「非適格現物分配」といいます。）により被現物分配法人にその有する資産を移転した場合には、無償による資産の譲渡に該当するため、当該資産の非適格現物分配の時の価額（残余財産の全部の分配又は引渡しにより被現物分配法人その他の者にその有する資産を移転した場合には、当該資産の当該残余財産の確定の時の価額）による譲渡をしたものとして、当該資産の移転による譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額を、各事業年度（残余財産の全部の分配又は引渡しにより被現物分配法人その他の者にその有する資産を移転した場合には、その残余財産の確定の日の属する事業年度）の益金の額又は損金の額に算入することとなります（法法 22②、22 の 2④⑥、62 の 5①②）。

2 被現物分配法人における課税関係

(1) 適格現物分配

被現物分配法人が適格現物分配により現物分配法人が有する資産の移転を受けた場合、当該資産の当該適格現物分配の直前の帳簿価額（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の時の帳簿価額）に相当する金額により移転を受けたものとされます（法令 123 の 6）。

当該資産の移転を受けたことによる収益は、受取配当等の益金不算入制度の対象外とされますが、組織再編成に係る規定に従い、益金の額に算入されないこととなります。（法法 23①、62 の 5④）。

(2) 非適格現物分配

被現物分配法人が非適格現物分配により現物分配法人が有する資産の移転を受けた場合、無償による資産の譲受けに該当するため、当該資産を当該現物分配の時の価額で移転を受けたものとされ、当該資産の移転を受けたことによる収益は、益金の額又は損金の額に算入されることとなります（法法 22②）。また、当該収益は、受取配当等の益金不算入制度の対象とされます（法法 23①）。

【適格現物分配における増加又は減少する資本金等の額及び利益積立金額】

事由	現物分配法人Sの処理 (10株発行)	被現物分配法人Pの処理 (S株式10株所有@150)
剰余金の配当	利益積立金額 300 / 資産(簿価) 300 (法令9①八)	資産(簿価) 300 / 利益積立金額 300 (法令123の6①) (法令9①四)
資本の払戻し 直前B/S	資本金等の額 200※1 / 資産(簿価) 300 利益積立金額 100※2 / (みなし配当)	資産(簿価) 300 / S株式 300※1 (法61の2⑰) / 利益積立金額 100 資本金等の額 100※2 / (法令9①四)
資産 2,000 負債500 資本 1,000 利積500	※1 減少する資本金等の額 200 (法令8①十八) = 直前資本 1,000 × $\frac{\text{交付資産の簿価 } 300}{\text{直前簿価純資産価額 } 1,500}$ ※2 減少する利益積立金額 100 (法令9①十二) = 交付資産の簿価300 - 減少する資本金等の額200	※1 S株式の譲渡原価 300 (法61の2⑱) = 直前簿価 1,500 × $\frac{\text{交付資産の簿価 } 300}{\text{直前簿価純資産価額 } 1,500}$ ※2 減少する資本金等の額 100 (法令8①二十二) = (みなし配当100 + みなし対価300) - 取得価額300
自己株式の取得 直前B/S	資本金等の額 200※1 / 資産(簿価) 300 利益積立金額 100※2 / (みなし配当)	資産(簿価) 300 / S株式 300※1 (法61の2⑰) / 利益積立金額 100 資本金等の額 100※2 / (法令9①四)
資産 2,000 負債500 資本 1,000 利積500	※1 減少する資本金等の額 200 (法令8①二十) = 直前資本 1,000 × $\frac{\text{自己株式の取得に係る株式数 } 2}{\text{直前発行済株式総数 } 10}$ ※2 減少する利益積立金額 100 (法令9①十四) = 交付資産の簿価300 - 減少する資本金等の額200	※1 S株式の譲渡原価 300 (法61の2⑲二) = 直前簿価 @150 × 譲渡株式数 2 ※2 減少する資本金等の額 100 (法令8①二十二) = (みなし配当100 + みなし対価300) - 取得価額300

【所得税法上の取扱い】

適格現物分配については、配当に係る源泉徴収や支払調書制度等の所得税の関係法令上課税関係を生じさせないようにするため、配当所得の対象となる配当等の範囲から除外されています(所法24①)。

【消費税法上の取扱い】

現物分配による資産の移転は、対価性のない資産の移転であるため、消費税法上の資産の譲渡等に該当しません(消法2①八)。

(3) 株式分配の概要

【改正の概要】

平成 29 年度税制改正前は、現物分配法人が個人株主や完全支配関係のない一般株主に**現物分配**を行う場合は、**適格現物分配**に該当しない**現物分配**とされていました。

平成 29 年度税制改正により、**現物分配**のうち、**完全子法人**の発行済株式等の全部が移転するものは**株式分配**と定義され、**適格株式分配**は税務上の組織再編成の一形態と位置づけられました。

したがって、現物分配法人が個人株主や完全支配関係のない一般株主に**現物分配**を行ったとしても、当該**現物分配**が、**適格株式分配**に該当するものであれば、当該**適格株式分配**に係る移転資産の譲渡損益は繰り延べられることとなりました。

キーワード

- 現物分配**・・・法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産を交付することをいいます（法法 2 十二の五の二）。
- 適格現物分配**・・・内国法人を現物分配法人とする**現物分配**のうち、その**現物分配**により資産の移転を受ける者がその**現物分配**の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）のみであるものをいいます（法法 2 十二の十五）。
- 完全子法人**・・・**現物分配**の直前において現物分配法人により発行済株式等の全部を保有されていた法人をいいます（法法 2 十二の十五の二）。
- 株式分配**・・・**現物分配**（剰余金の配当又は利益の配当に限りません。）のうち、**完全子法人**の発行済株式等の全部が移転するものをいいます（法法 2 十二の十五の二）。
- 適格株式分配**・・・**完全子法人**の株式のみが移転する**株式分配**のうち、**完全子法人**と現物分配法人が独立して事業を行うための**株式分配**（当該株式が現物分配法人の発行済株式等の総数又は総額のうちに占める当該現物分配法人の各株主等の有する当該現物分配法人の株式の数の割合に応じて交付されるものに限る。）をいいます（法法 2 十二の十五の三）。

【資産の移転に関する課税の取扱い】

1 現物分配法人における課税関係

(1) 適格株式分配

適格株式分配により被現物分配法人その他の株主等に**完全子法人**の株式等の全部を交付した場合、現物分配法人は、当該株式等の当該**適格株式分配**の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして各事業年度の所得の金額を計算することとなりますので、当該株式等に係る譲渡損益は生じません（法法 62 の 5③）。

(2) 非適格株式分配

適格株式分配に該当しない**株式分配**（非適格株式分配）により被現物分配法人その他の株主等に**完全子法人**の株式等の全部を交付した場合、当該株式の交付は無償による資産の譲渡に該当しますので、現物分配法人は、各事業年度の所得の金額の計算上、当該株式等に係る譲渡損益を益金の額又は損金の額に算入することとなります（法法 22②、22 の 2④⑥、61 の 2①）。

2 現物分配法人の株主（被現物分配法人その他の株主等）における課税関係

(1) 適格株式分配

適格株式分配により現物分配法人から**完全子法人**の株式等の全部の交付を受けた場合、株主が有する現物分配法人の株式等（所有株式）のうち交付を受けた株式等に対応する部分を譲渡したものとみなされます。

この場合における譲渡対価の額及び譲渡原価の額は、所有株式の当該**適格株式分配**の直前の帳簿価額を基礎として計算される金額（完全子法人株式対応帳簿価額）とされますので、譲渡損益は生じません（法法 61 の 2⑧、法令 119 の 8 の 2①）。

また、当該株式等の交付を受けたことによる収益は、受取配当等の益金不算入制度の対象外とされており、みなし配当も生じません（法法 23①、24①三）。

(2) 非適格株式分配

非適格株式分配により現物分配法人から**完全子法人**の株式等の全部の交付を受けた場合、所有株式のうち当該株式等に対応する部分を譲渡したものとみなされます。

この場合において、当該非適格株式分配が当該株式等以外の資産の交付を行わないもの（金銭等不交付株式分配）であれば、その譲渡対価の額及び譲渡原価の額は完全子法人株式対応帳簿価額とされますので譲渡損益は生じませんが（法法 61 の 2⑧、法令 119 の 8 の 2①）、当該非適格株式分配が当該株式等以外の資産の交付を行うものであれば、完全子法人株式対応帳簿価額を譲渡原価の額として、当該株式等に係る譲渡損益を算出し、各事業年度の所得の金額の計算上、当該譲渡損益を益金の額又は損金の額に算入することとなります（法法 22②、22 の 2④⑥、61 の 2⑧）。

また、非適格株式分配により交付を受けた資産の価額の合計額が、現物分配法人の資本金等の額のうち所有株式に対応する部分の金額を超える場合、その超えた部分の金額のみなし配当が生じることとなります(法法24①三、法令23①四)。

【現物分配法人における増加又は減少する資本金等の額及び利益積立金額】

1 適格株式分配

適格株式分配を行った場合、現物分配法人は、株主に交付した**完全子法人**の株式等の当該**適格株式分配**の直前の帳簿価額に相当する金額を資本金等の額から減算することとされています(法令8①十六)。

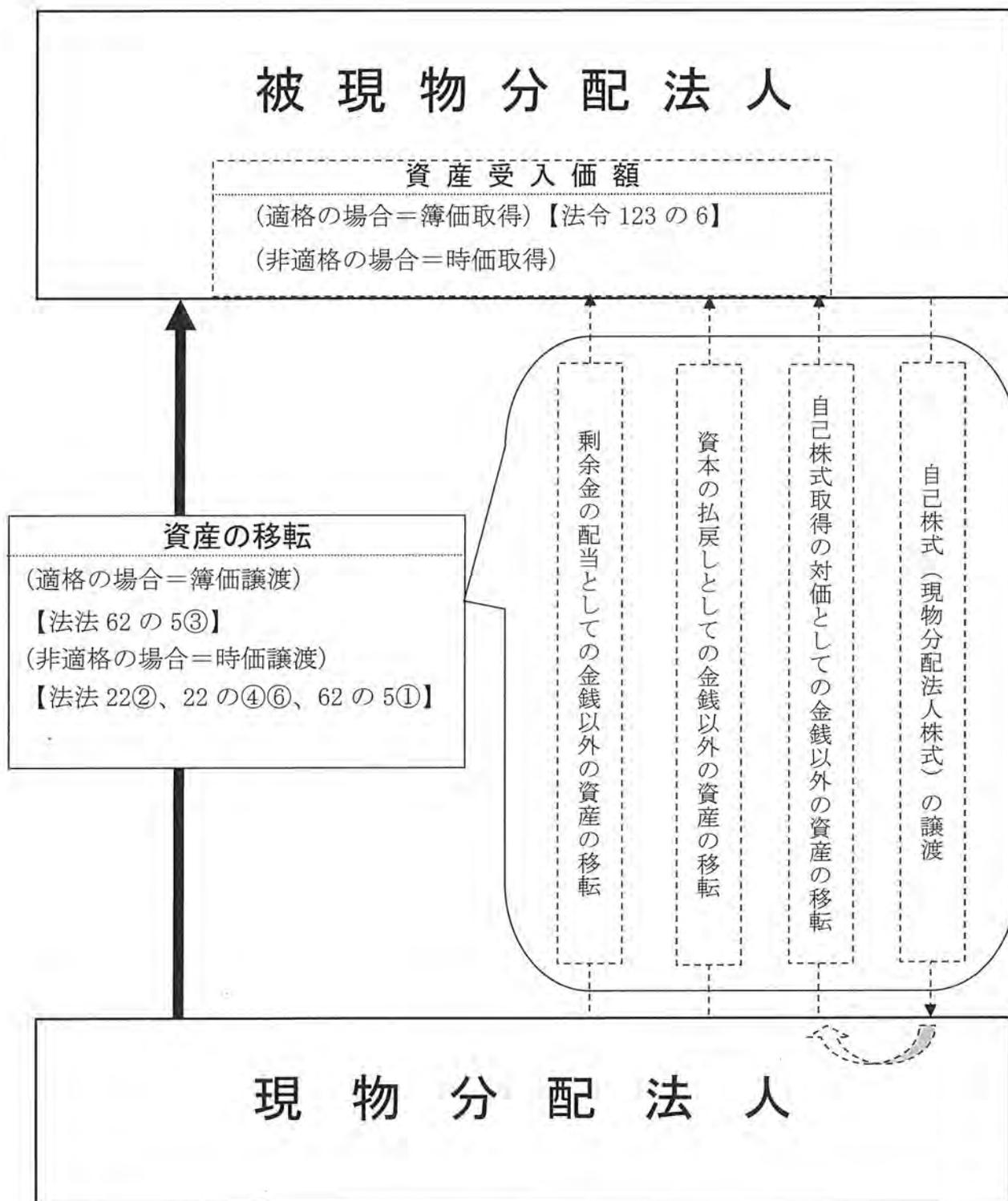
2 非適格株式分配

非適格株式分配を行った場合、現物分配法人は、当該非適格株式分配の直前の資本金等の額を基礎として算出された減少資本金等の額を資本金等の額から減少させ、当該非適格株式分配により株主に交付した資産の価額の合計額から減少資本金等の額を減算した金額を利益積立金額から減少させることとなります(法令8①十七、9①十一)。

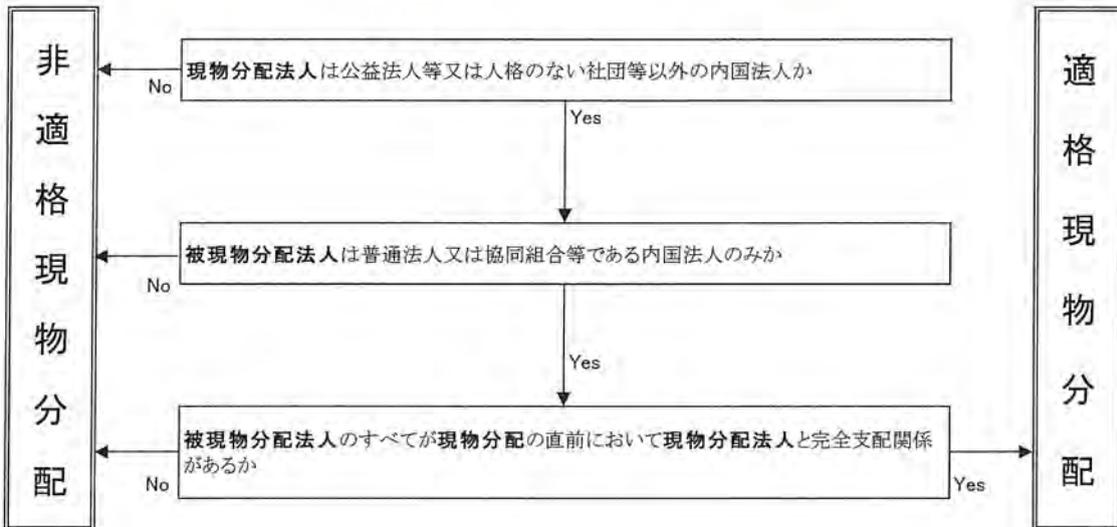
【消費税法上の取扱い】

株式分配による資産の移転は、対価性のない資産の移転であるため、消費税法上の資産の譲渡等に該当しません(消法2①八)。

イメージ図（現物分配）



適格判定フロー（現物分配）



キーワード

- 現物分配・・・法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産の交付をすることをいいます（法法 2 十二の五の二）。
- 適格現物分配・・・内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）のみであることをいいます（法法 2 十二の十五）。
- 非適格現物分配・・・現物分配のうち適格現物分配に該当しないものをいいます。
- 現物分配法人・・・現物分配によりその有する資産の移転を行った法人をいいます（法法 2 十二の五の二）。
- 被現物分配法人・・・現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人をいいます（法法 2 十二の五の三）。

(書類添付義務)

組織再編成に係る主要な事項の明細書及び現物分配に係る書類等が添付されているか。

ポイント

現物分配があった場合における現物分配法人及び被現物分配法人は、確定申告書の提出に当たって当事業年度の貸借対照表、損益計算書のほか組織再編成に係る主要な事項の明細書及び現物分配に係る契約書、計画書その他これらに類するものの写し等の財務省令で定める書類を添付することが義務付けられています(法法 74③、法規 35 五、六、法基通 17-1-5)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	付表
組織再編成の態様	1 合併・分割() 現物分配()	組織再編成の日()	2 連結(法第2条) 号 該当) その他	
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	3			
株式保有関係	4 令第4条の3第 項 第 号 該当	(組織再編成前) (組織再編成後) 直接保有の株式の保有割合 % % 間接保有の株式の保有割合 % %		
主要な事業の種類	5 (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無) (事業関連性 有・無)			
従業員の数	6 被合併法人の合併直前の従業員の数 分割直前の分割事業に係る従業員の数 現物山資直前の現物山資事業に係る従業員の数 完全子法人の株式分配直前の従業員の数 人 合併法人・分割承継法人・被現物山資法人・完全子法人の業務に従事する従業員の数			
事業規模	7 指 売上金額・資本金の額又は出資金の額 標 従業員の数・その他() 左の指標による規模の比較			
役員 の 状 況	8 合併法人・分割承継法人・被現物山資法人・完全子法人の特定役員			
	役 職 名	氏 名	合併・分割・現物出資・株式分配前の役職名	
支配者の氏名	提出された確定申告書に、付表「組織再編成に係る主要な事項の明細書」が添付されていない場合には、法人に対して当該付表の提出を求める必要があります。			
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10 帳簿価額等			

キーワード

現物分配・・・・・・・・法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産を交付することをいいます（法法2十二の五の二）。

現物分配法人・・・・・・・・**現物分配**によりその有する資産の移転を行った法人をいいます（法法2十二の五の二）。

被現物分配法人・・・・・・・・**現物分配**により**現物分配法人**から資産の移転を受けた法人をいいます（法法2十二の五の三）。

適格現物分配・・・・・・・・内国法人を**現物分配法人**とする**現物分配**のうち、その**現物分配**により資産の移転を受ける者がその**現物分配**の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）のみであるものをいいます（法法2十二の十五）。

要確認事項

現物分配があった場合には、「組織再編成に係る主要な事項の明細書」の各欄の記載内容の事実確認を行い、それを基に「適格判定フロー（現物分配）」に従って**適格現物分配**・**非適格現物分配**の判定を行うこととなります。

なお、判定に当たっては、添付された書類に記載された事項も合わせて検討する必要があります。

(外国法人への分配①)

外国法人に現物分配しているものを適格現物分配としていないか。

ポイント

法人が行った**現物分配**が適格現物分配に該当するかどうかは「適格判定フロー（現物分配）」に従って判定を行うこととなりますが、外国法人に対して**現物分配**を行っている場合には、当該**現物分配**は適格現物分配に該当しません（法法2十二の十五）。

適格現物分配に該当するためには、**現物分配**により資産の移転を受ける**被現物分配法人**の全てが当該**現物分配**の直前において**現物分配法人**と完全支配関係があり、かつ、内国法人である必要があります。

着眼点

<誤りの例>

組織再編成に係る主要な事項の明細書				事業年度	法人名	現物分配法人
組織再編成の態様	1	合併・分割（ 現物分配）	組織再編成の日 ()	適格区分	2	適格（法第2条 号 該当） その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現物分配法人：(株)〇〇 東京都千代田区大手町 ・ 被現物分配法人：〇〇Co. LTD 米国ニューヨーク州 				

被現物分配法人が外国法人であるにも関わらず、適格現物分配としていないか

キーワード

現物分配・・・法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産を交付することをいいます（法法2十二の五の二）。

現物分配法人・・・現物分配によりその有する資産の移転を行った法人をいいます（法法2十二の五の二）。

被現物分配法人・・・現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人をいいます（法法2十二の五の三）。

要確認事項

「組織再編成に係る主要な事項の明細書」の各欄の記載内容の事実確認を行い、それを基に「適格判定フロー（現物分配）」に従って適格現物分配・非適格現物分配の判定を行うこととなります。

なお、判定に当たっては、添付された書類に記載された事項も合わせて検討する必要があります。

(外国法人への分配②)

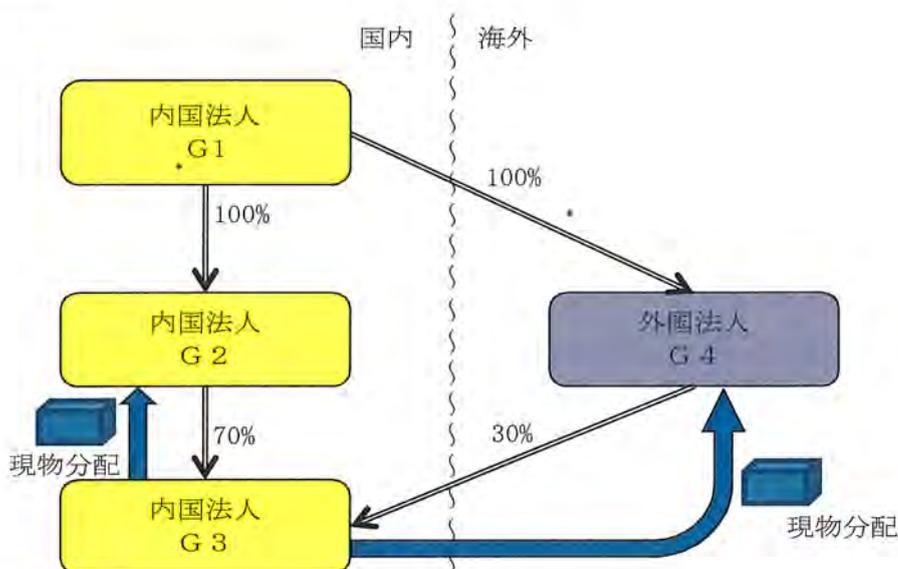
一つの現物分配で複数者を被現物分配法人としている場合に、他の被現物分配法人の中に外国法人が含まれているのに適格現物分配としていないか。

ポイント

法人が行った現物分配が適格現物分配に該当するかどうかは「適格判定フロー（現物分配）」に従って判定を行うこととなりますが、現物分配は一つの行為で複数の者を被現物分配法人とすることがあります。

この場合に、被現物分配法人の中に個人、外国法人、公共法人、公益法人等又は人格のない社団等が一者でもあれば全体が適格現物分配に該当しない現物分配（以下「非適格現物分配」といいます。）となります。

着眼点



適格現物分配とは、内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）のみであるものをいいます（法法2十二の十五）。

キーワード

現物分配・・・法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産を交付することをいいます（法法二十二の五の二）。

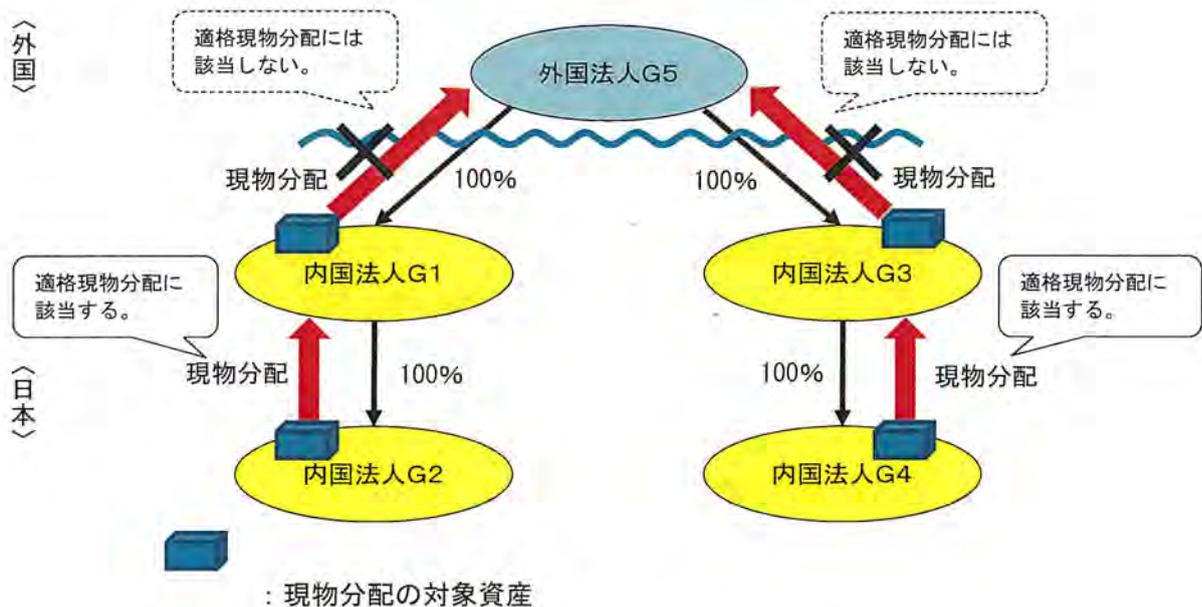
現物分配法人・・・現物分配によりその有する資産の移転を行った法人をいいます（法法二十二の五の二）。

被現物分配法人・・・現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人をいいます（法法二十二の五の三）。

要確認事項

資本系統図、現物分配に係る書類、組織再編成に係る主要な事項の明細書からその被現物分配法人以外の他の被現物分配法人の有無を確認し、内国法人である普通法人又は協同組合等以外の法人に現物分配を行っていないか確認する必要があります。

参考



完全支配関係を有する企業グループに外国法人が含まれている場合でも、当該外国法人を被現物分配法人としていなければ、非適格現物分配とはなりません。

(外国法人の株式の分配)

外国法人の株式を現物分配していることのみをもって非適格現物分配としていないか。

ポイント

法人が行った**現物分配**が適格現物分配に該当するかどうかは、「適格判定フロー(現物分配)」に従って判定を行うこととなりますが、**現物分配**により移転する資産については特段の制限はありません。移転する資産が外国法人株式であっても、その**現物分配**により資産の移転を受ける**被現物分配法人**の全てが当該**現物分配**の直前において**現物分配法人**と完全支配関係があり、かつ、内国法人であれば当該**現物分配**は適格現物分配に該当します(法法2十二の十五)。

着眼点

<誤りの例>

組織再編成に係る主要な事項の明細書

	事業 年度	法人名	現物分配法人 (又は被現物分配法人)	付 表
組織再編成の態様	1	合併・分割 () 現物出資 () 現物分配 ()	組織再編成 の日 (. . .)	適格区分	2	適格(法第2条 号 該当) その他 ←
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	・現物分配法人：(株)〇〇 東京都千代田区大手町 ・被現物分配法人：(株)□□ 東京都千代田区霞ヶ関 ←				

		資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の種類	帳簿価額等
移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	外国法人株式			

現物分配により移転する資産が外国法人株式であることのみをもって非適格現物分配としていないか。

キーワード

現物分配・・・法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）がその株主等に対し剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産を交付することをいいます（法法 2 十二の六）。

現物分配法人・・・現物分配によりその有する資産の移転を行った法人をいいます（法法 2 十二の五の二）。

被現物分配法人・・・現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人をいいます（法法 2 十二の五の三）。

要確認事項

「組織再編成に係る主要な事項の明細書」の各欄の記載内容の事実確認を行い、それを基に「適格判定フロー（現物分配）」に従って適格現物分配・非適格現物分配の判定を行うこととなります。

なお、判定に当たっては、添付された書類に記載された事項も合わせて検討する必要があります。

(株式分配における適格要件)

株式分配における適格要件の全てに該当していないにもかかわらず、適格株式分配としていないか。

ポイント

適格株式分配とは、**完全子法人**の株式のみが移転する**株式分配**のうち、**完全子法人**と現物分配法人とが独立して事業を行うための**株式分配**(当該株式が現物分配法人の発行済株式等の総数又は総額のうちを占める当該現物分配法人の各株主等の有する当該現物分配法人の株式の数の割合に応じて交付されるものに限る。)をいいます(法法 2 十二の十五の三)。

完全子法人と現物分配法人が独立して事業を行うための**株式分配**とは、具体的に、次の要件の全てに該当する**株式分配**をいいます(法令 4 の 3⑥)。

要件	要件の内容
非支配要件 (法令4の3⑥一)	株式分配 の直前に現物分配法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がなく、かつ、当該 株式分配 後に 完全子法人 と他の者との間に当該他の者による支配関係があることとなることが見込まれていないこと。
特定役員非退任要件 (法令4の3⑥二)	株式分配 前の 完全子法人 の特定役員が全てが当該 株式分配 に伴って退任するものではないこと。
従業者継続従事要件 (法令4の3⑥三)	完全子法人 の 株式分配 の直前の従業者のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者が当該 完全子法人 の業務に引き続き従事することが見込まれていること。
事業継続要件 (法令4の3⑥四)	完全子法人 の 株式分配 前に行う主要な事業が当該 完全子法人 において引き続き行われることが見込まれていること。

キーワード

株式分配・・・現物分配(剰余金の配当又は利益の配当に限ります。)のうち、**完全子法人**の発行済株式等の全部が移転するものをいいます(法法 2 十二の十五の二)。

完全子法人・・・現物分配の直前において現物分配法人により発行済株式等の全部を保有されていた法人をいいます(法法 2 十二の十五の二)。

適用関係

上記の内容は、平成 29 年 4 月 1 日以後に行われる現物分配について適用され、同日前に行われた現物分配については、従来どおりとされています(改正法附則 11①、改正法令附則 2①)。

(資本金等の額)

適格現物分配に伴い減少する現物分配法人の資本金等の額の処理は適正か。

ポイント

現物分配法人が適格現物分配に該当する剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限ります。）及び解散による残余財産の一部の分配又は自己株式の取得等の特定のみなし配当事由に係るもの（法人税法第24条第1項第4号から第7号までに掲げる事由に係るもの）により金銭以外の資産の交付をした場合、現物分配法人において、以下の算式により算出された金額を資本金等の額から減少させることとされています（法令8①十八、二十）。

なお、現物分配法人が適格現物分配に該当する剰余金の配当等（資本剰余金の額の減少に伴うものを除きます。）により金銭以外の資産を交付した場合、利益積立金額の調整のみを要するため、現物分配法人における資本金等の額の調整の必要はありません。

【算式】

<剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に係るものに限ります。）及び解散による残余財産の一部の分配の場合>

資本金等の額の減少額

$$= \text{資本の払戻し等の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{交付した資産の交付直前の帳簿価額}}{\text{(前事業年度終了時の資産の帳簿価額 - 負債の帳簿価額)}}$$

(注1) 上記算式の割合は、資本の払戻し直前の資本金等の額が零以下である場合には零とし、当該資本金等の額が零を超え、かつ、上記算式の分母が零以下である場合には1とする。

(注2) 上記算式により算出された金額が、交付した資産の交付直前の帳簿価額の合計額を超える場合は、その超える部分の金額を資本金等の額の減少額とする。

<自己株式の取得等の場合>

資本金等の額の減少額

$$= \frac{\text{自己株式の取得等の直前の資本金等の額}}{\text{自己株式の取得等の直前の発行済株式の総数}} \times \text{自己株式の取得等に係る株式の数}$$

(注1) 自己株式の取得等の直前の資本金等の額が零以下である場合、資本金等の額の減少額は零とする。

(注2) 上記算式により算出された金額が、交付した資産の交付直前の帳簿価額の合計額を超える場合は、その超える部分の金額を減算した金額を資本金等の額の減少額とする。

(注2) 自己株式の取得等の直前の発行済株式の総数は、現物分配法人が有する自己の株式を除きます。

要確認事項

適格現物分配に係る現物分配法人において、資本金等の額の減少額が、上記の算式のとおり適正に計算されているか確認する必要があります。

(利益積立金額)

適格現物分配に伴い減少する現物分配法人の利益積立金額の処理は適正か。

ポイント

現物分配法人が適格現物分配に該当する剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものを除きます。）により金銭以外の資産の交付をする場合、現物分配法人は、交付した資産の交付直前の帳簿価額に相当する金額を利益積立金額から減少させることとされています（法令9①八）。

なお、現物分配法人が適格現物分配に該当する剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限りません。）及び解散による残余財産の一部の分配又は自己株式の取得等の特定のみなし配当事由に係るもの（法人税法第24条第1項第4号から第7号までに掲げる事由に係るもの）である場合、現物分配法人は、交付した資産の交付直前の帳簿価額に相当する金額から資本金等の額の減少額を減算した金額を利益積立金額から減少させることとされています（法令9①十二、十四）。

【算式】

<利益剰余金を原資とする剰余金の配当の場合>

利益積立金の減少額 = 適格現物分配により交付した資産の帳簿価額

<特定のみなし配当事由に係るものである場合>

利益積立金の減少額 = 適格現物分配により交付した資産の帳簿価額
 - 資本金等の額の減少額

要確認事項

適格現物分配により金銭以外の資産の交付をした場合、現物分配法人は、被現物分配法人に対し当該資産を適格現物分配直前の帳簿価額（当該適格現物分配が、残余財産の全部の分配の場合、残余財産の確定時の帳簿価額）により譲渡したものとして、各事業年度の所得金額の計算を行うこととされているため、当該資産に係る譲渡損益は計上されないこととなりますが、上記の算式により算出された利益積立金額を被現物分配法人に引き継ぐこととされています。

したがって、現物分配法人が適格現物分配により金銭以外の資産の交付をした場合、現物分配法人の利益積立金額が適正に処理されているかを確認する必要があります。

(一括償却資産)

適格現物分配により一括償却資産を被現物分配法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物分配（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合を除きます。）を行った場合、次の1及び2の一括償却資産を現物分配法人における当該適格現物分配の直前の帳簿価額により、被現物分配法人に引き継ぐこととされています（法令 133 の 2 ⑦二、法規 27 の 17）。

- 1 期中損金経理額の損金算入の適用を受けた一括償却資産
- 2 適格現物分配の直前の一括償却資産のうち、当該適格現物分配により被現物分配法人に交付する資産に係るもので、かつ、それを明らかにする書類が保存されている一括償却資産

適格現物分配が残余財産の全部の分配によるものである場合、被現物分配法人は、当該残余財産の確定の時の一括償却資産を現物分配法人における当該残余財産の確定の時の帳簿価額により引き継ぐものとされています（法令 133 の 2⑦一）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度 - - -	法人名 現物分配法人	付表
組織再編成の態様	合併・分割 吸収 新設 再編 その他	組織再編成 の目的	組織区分 ⑤ 特別 (法第2条 第 133)	その他
組織再編成に係る関連法人				
・現物分配法人: 株式会社〇〇 ・被現物分配法人: 株式会社〇〇				
名称及び所在地				

移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細				
		資産・負債の種類	帳簿価額等	
		一括償却資産		

適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書		法人名 〇〇株式会社	現物分配法人
令和 〇 月 〇 日	代表者氏名 〇〇 〇〇	住所 〒 〇〇〇〇 〇〇 〇〇	電話番号 〇〇-〇〇〇〇〇〇
税務署長殿		事務種別	
法人名等		整理番号	
本店又は支店等の所在地		郵便番号	
電話番号		電報番号	
代表者氏名		郵便番号	
代表者住所		郵便番号	
事業種別		別紙番号	
		〇 報告 〇 子報告	
		〇 子報告 〇 別紙番号	
適格分割等による一括償却資産の引継ぎについて、下記のとおり届け出ます。			
適格分割等に係る特別の譲渡法人等		譲渡者	
譲渡者氏名		譲渡者住所	
譲渡者住所		譲渡者電話番号	
分割承継法人等に引き継ぐ一括償却資産		一括償却資産	
一括償却資産		一括償却資産	

適格現物分配により被現物分配法人に交付する資産で、それを証する事項を記載した書類が保存されている一括償却資産（上記2）の引継ぎを受けている場合には、現物分配法人において、届出書が提出されているか。

・ 要検討事項

適格現物分配により被現物分配法人に一括償却資産の引継ぎを行う場合、適正に引き継がれているか確認する必要があります。

参 考

適格現物分配により被現物分配法人に交付する資産で、それを明らかにする書類が保存されている一括償却資産（上記2）の引継ぎを行う場合には、現物分配法人は適格現物分配の日以後2月以内に「適格分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法令133の2⑧、法規27の19）。

(繰延消費税額等)

適格現物分配により繰延消費税額等を被現物分配法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物分配（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合を除きます。）を行った場合、当該適格現物分配の直前の繰延消費税額等のうち、次の1及び2を被現物分配法人に引き継ぐこととされています（法令139の4②二、法規28の2）。

- 1 期中損金経理額の損金算入の適用を受けたもの
- 2 当該適格現物分配により移転する資産に係るもので、それを明らかにする書類が保存されているもの

適格現物分配が残余財産の全部の分配によるものである場合、被現物分配法人は、当該残余財産の確定の時の繰延消費税額等を現物分配法人から引き継ぐものとされています（法令139の4②一）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	現物分配法人
組織再編成の種類 1	合併・分割 出資 現物分配	組織再編成 資の月 ()	適格区分 2	現物(旧第2条 分 該当) その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地 3	・現物分配法人: 株式会社 ・被現物分配法人: 株式会社			

適格現物分配により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書		届出書提出日
移転した(又は移転を受けた)資産 10 又は負債の種類	繰延消費税額等	納税期 19年 月 日 現物分配法人 代表取締役 〒 東京都 区 丁目 番 号 電話 番 号

当該適格現物分配の直前の繰延消費税額等のうち、当該適格現物分配により移転する資産に係るもので、それを明らかにする書類が保存されているもの(上記2)を引き継ぐ場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

要確認事項

適格現物分配により被現物分配法人に繰延消費税額等の引継ぎを行う場合、適正に引き継がれているか確認する必要があります。

参 考

適格現物分配により移転する資産に係るもので、それを明らかにする書類が保存されている繰延消費税額等（上記2）の引継ぎを行う場合には、現物分配法人は適格現物分配の日以後2月以内に「適格分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法令139の4⑬、法規28の4）。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格現物分配であるにもかかわらず、現物分配法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を被現物分配法人に引き継いでいないか。

ポイント

現物分配法人が、国庫補助金等をもってその取得又は改良をした固定資産（その国庫補助金等の交付の目的に適合するものに限り。）を適格現物出資により被現物出資法人に移転した場合には、現物分配法人は、その適格現物分配の直前に有する国庫補助金等に係る特別勘定の金額のうち、その固定資産の取得又は改良に充てた国庫補助金等に係る特別勘定の金額及びその適格現物分配に際して設けた国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額を引き継ぐこととされています（法法 43⑧二）。

他方で、非適格現物分配の場合は、現物分配法人は被現物分配法人に対し、当該特別勘定の金額を引き継ぐことはできませんので、現物分配法人自らが当該特別勘定の金額を取り崩す必要があります。

着眼点

＜現物分配法人の非適格現物分配の日の属する事業年度＞

国庫補助金等、工事負担金及び賦課金で取得した固定資産等の圧縮額等の損金算入に関する明細書		事業年度 又は連結 事業年度	法人名	現物分配法人
I 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額等の損金算入に関する明細書				
補助金等の名称	1			特別勘定に経理した金額
補助金等を交付した者	2			繰入限度額 (4)のうち条件付の金額
交付を受けた年月日	3			
交付を受けた補助金等の額	4	円		繰入限度超過額 (13) - (14)
交付を受けた資産の価額	5			当初特別勘定に経理した金額 (13) - (15)
(「現物分配の日の属する事業年度の圧縮額」の欄) 固定資産の帳簿価額を減額し、又は積立金に経理した金額(4)のうち固定資産の取得等に充てた金額 同上に係る返還を要しないこととなった日における帳簿価額	6			期 同士のうち前期末までに益金の額に算入された金額
	7			
	8			繰 返還した金額
				返還を要しないこととなった金額
				(18)及び(19)以外の額
	(6) - (11)			期末特別勘定残額 (16) - (17) - (18) - (19) - (20)

別表十三(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

非適格現物分配により交付した圧縮対象資産に係る特別勘定の金額を取り崩しているか。

要確認事項

非適格現物分配の場合、現物分配法人の特別勘定が取り崩されているかどうかを確認する必要があります。

参 考

適格現物分配により特別勘定の金額及び期中特別勘定の金額を引き継ぐ場合、現物分配法人は、当該適格現物分配の日以後 2 月以内に「適格分割等による国庫補助金等に係る特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法法 43⑨、規則 24 の 5）。

(資本金等の額①)

適格現物分配に伴い増加する被現物分配法人の資本金等の額の処理は適正か。

ポイント

適格現物分配に該当する剰余金の配当等（資本剰余金を原資とするものに限ります。）、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由により金銭以外の資産の交付を受けた場合、被現物分配法人において、以下の算式により算出された金額を資本金等の額から減少させることとされています（法令 8①二十二）。

なお、被現物分配法人が適格現物分配に該当する剰余金の配当等（利益剰余金を原資とするものに限ります。）により金銭以外の資産の交付を受けた場合、被現物分配法人における資本金等の額の調整の必要はありません。

【算式】

$$\text{資本金等の額の減少額} = \left(\text{みなし配当の額} + \text{譲渡対価の額とされる額} \right) - \text{適格現物分配により交付された資産の帳簿価額}$$

キーワード

みなし配当の額・・・法第 24 条第 1 項各号に掲げる事由（みなし配当事由）により法第 23 条第 1 項第 1 号又は第 2 号に掲げる金額とみなされる金額をいいます（法第 24）。

譲渡対価の額とされる額・・・法第 61 条の 2 第 17 号により株式の譲渡対価の額とされる金額で、法第 61 条の 2 第 1 項第 2 号に掲げる株式の譲渡原価の額に相当する金額をいいます（法令 8①二十二、法第 61 の 2⑰）。

要確認事項

適格現物分配に係る被現物分配法人において、資本金等の額の減少額が、上記の算式のとおり適正に計算されているか確認する必要があります。

(資本金等の額②)

適格現物分配に係る現物分配法人の現物分配前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物分配法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格現物分配により被現物分配法人が現物分配法人から交付を受けた資産につき、当該適格現物分配前の各事業年度分の調査等により当該資産に係る税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物分配法人においても、当該否認金の額に係る資本金等の額の異動額を調整する必要があります(法令8①二十二)。

着眼点

【例】 現物分配法人において平成31年3月期に係る税務調査があり、令和2年12月に次のとおり更正があった。
 現物分配法人は、令和2年4月1日、適格現物分配により、A資産を被現物分配法人に交付している。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	H31/3期	法人名	現物分配法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区分	期前現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③	④
		減	増		
	①	②	③		④
利益準備金	1				
積立金	2				
	3				
A資産・減価償却超過額	4		500		500
	5				

別表五(一) 平二十一年・四月以後終了

更正に係る否認金の額

現物分配法人の適格現物分配前の各事業年度において、被現物分配法人に交付された資産に係る否認金の額がある場合、被現物分配法人における資本金等の額の調整は正当か。

要確認事項

適格現物分配後、調査等により現物分配法人の適格現物分配前の各事業年度分に係る更正等があった場合、被現物分配法人が交付を受けた資産に係る否認金の額があるか確認した上で、被現物分配法人において、当該否認金の額に係る資本金等の額の異動額の再計算を行っているか確認が必要となります。

(利益積立金額①)

適格現物分配に伴い増加する被現物分配法人の利益積立金額の処理は適正か。

ポイント

適格現物分配により金銭以外の資産の交付を受けた場合、被現物分配法人において、交付を受けた資産の当該適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額を利益積立金額に加算することとされています（法令 9①四）。

なお、当該適格現物分配が、剰余金の配当等（資本剰余金を原資とするものに限りません）、解散による残余財産の分配及び自己株式の取得等の特定のみなし配当事由に係るもの（法法第 24 条第 1 項第 4 号から第 7 号までに掲げる事由に係るもの）である場合、当該帳簿価額に相当する金額から、現物分配法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった被現物分配法人の株式等に対応する部分の金額（法 24①）は除かれることとされています（法令 9①四）。

【算式】

<利益剰余金を原資とする剰余金の配当の場合>

利益積立金額の増加額 = 適格現物分配により交付された資産の帳簿価額

<資本剰余金を原資とする剰余金の配当等の場合>

利益積立金額の増加額 = 適格現物分配により交付した資産の帳簿価額

— 現物法人の資本金等の額のうち
被現物分配法人の株式等に
対応する部分の金額

要確認事項

適格現物分配により金銭以外の資産の交付を受けた場合、被現物分配法人の所得の計算上、当該資産の交付により生ずる収益の額（当該適格現物分配に係る受取配当等の額）は益金の額に算入されませんが（法法 62 の 5④）、上記算式のとおり算出された利益積立金額を現物分配法人から引継ぐこととされています。

したがって、被現物分配法人が適格現物分配により金銭以外の資産の交付を受けた場合、被現物分配法人の利益積立金額が適正に処理されているかを確認する必要があります。

(利益積立金額②)

適格現物分配に係る現物分配法人の現物分配前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物分配法人において利益積立金額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格現物分配により被現物分配法人が現物分配法人から交付を受けた資産につき、当該適格現物分配前の各事業年度分の調査等により当該資産に係る税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物分配法人においても、当該否認金の額に係る利益積立金額の異動額を調整する必要があります（法令9④四）。

着眼点

【例】 現物分配法人において平成31年3月期に係る税務調査があり、令和2年12月に次のとおり更正があった。

現物分配法人は、令和2年4月1日、適格現物分配により、A資産を被現物分配法人に交付している。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	H31/3期	法人名	現物分配法人	別表五(一) 平三十一・四・一以後終了	
I 利益積立金額の計算に関する明細書							
区 分	期 前 現 在 利益積立金額	当 期 の 増 減			差 引 翌 期 首 現 在 利益積立金額 ①-②+③		
		減	増	④			
	①	②	③	④			
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円		
積 立 金	2						
	3						
A資産・減価償却超過額	4			500	500		
	5						

更正に係る否認金の額

現物分配法人の適格現物分配前の各事業年度において、被現物分配法人に交付された資産に係る否認金の額がある場合、被現物分配法人における利益積立金額の調整は正当か。

要確認事項

適格現物分配後、調査等により現物分配法人の適格現物分配前の各事業年度分に係る更正等があった場合、被現物分配法人が交付を受けた資産に係る否認金の額があるか確認した上で、被現物分配法人において、当該否認金の額に係る利益積立金額の異動額の再計算を行っているか確認が必要となります。

(減価償却資産)

適格現物分配により被現物分配法人が移転を受けた減価償却資産について、現物分配法人の償却限度超過額が引継ぎ漏れとなっていないか。

ポイント

適格現物分配により現物分配法人から交付を受けた資産が減価償却資産である場合、その取得価額は次の1及び2の金額の合計額となります（法令54①五イ、ロ）。

- 1 現物分配法人が、当該適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合に、当該事業年度において、当該減価償却資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額（当該適格現物分配が、残余財産の全部の分配である場合には、現物分配法人が当該残余財産の確定の日の属する事業年度において当該減価償却資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額）
- 2 被現物分配法人が当該減価償却資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

また、被現物分配法人の当該適格現物分配の日の属する事業年度（当該適格現物分配が、残余財産の全部の分配である場合には、当該残余財産の確定の日の属する事業年度）以後における当該減価償却資産に係る損金経理額には、現物分配法人の当該事業年度前の損金経理額及び当該事業年度の期中損金経理額のうち、損金の額に算入されなかった金額（償却限度超過額）を含むこととされています（法法31④）。

着眼点

＜被現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度分〔別表十六（一）〕＞

種別	1	建物
取得価額又は製作価額	外	円
圧縮記帳による積立金計上額		
差引取得価額(7)-(8)		
償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額		80,000
期末現在の積立金の額		
積立金の期中取崩額		
差引帳簿記載金額(10)-(11)-(12)	外△	80,000
損金に計上した当期償却額		
前期から繰り越した償却超過額	外	10,000
合計(13)+(14)+(15)		90,000

現物分配法人 B/S

建物 80,000

⋮

現物分配法人

別表5(1)

償却限度超過額 10,000

⋮

適格現物分配により、現物分配法人から移転を受けた減価償却資産

現物分配法人の適格現物分配の直前の償却限度超過額を引き継いでいるか。

現物分配法人から移転を受けた資産について、帳簿価額で引き継いでいるか。

要確認事項

適格現物分配により交付を受けた減価償却資産に係る適格現物分配の日の属する事業年度前（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合、残余財産の確定の日の属する事業年度前）の償却限度超過額が、引継ぎ漏れとなっていないか確認する必要があります（法法 31④）。

参 考

適格現物分配により交付を受けた減価償却資産に係る取扱いには、次のようなものがあります。

- 1 当該適格現物分配時に被現物分配により帳簿に記載された当該減価償却資産の金額が、当該適格現物分配直前に現物分配法人により帳簿に記載されていた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、被現物分配法人の当該適格現物分配の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法 31⑤、法令 61 の 4 一）。
- 2 当該減価償却資産は、現物分配法人が当該減価償却資産の取得した日において、被現物分配法人により取得されたものとみなして、法令第 48 条第 1 項各号又は法令第 48 条第 1 項各号に掲げる償却方法が適用されます（法令 48 の 3）。
- 3 当該減価償却資産つき、現物分配法人が中古資産の耐用年数によっていた場合、被現物分配法人においても中古資産の耐用年数によることができます（耐令 3②）。

(棚卸資産)

適格現物分配により被現物分配法人が移転を受けた棚卸資産の取得価額は、現物分配法人の適格現物分配の直前の帳簿価額によって
いるか。

ポイント

適格現物分配により被現物分配法人に交付された資産は、現物分配法人における当該適格現物分配の直前の帳簿価額（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、当該残余財産の確定の時の帳簿価額）により取得したものとされます（法法 62 の 5⑥、法令 123 の 6）。

当該資産が棚卸資産である場合、被現物分配法人が当該棚卸資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用があれば、その費用の額を当該棚卸資産の取得価額に加算することとなります（法令 32④）。

着眼点

<適格現物分配直前の事業年度>

現物分配法人 P/L	
売上	XXX
期首棚卸資産	50
仕入	XXX

<適格現物分配の日の属する事業年後>

現物分配法人 P/L	
売上	XXX
期首棚卸資産	50
仕入	XXX

適格現物分配

被現物分配法人 P/L	
売上	XXX
期首棚卸資産	50
仕入	XXX

交付を受けた棚卸資産の取得価額が、現物分配法人の適格現物分配の直前の棚卸資産の帳簿価額によっているか。

要確認事項

適格現物分配により現物分配法人から交付を受けた棚卸資産の取得価額が、適格現物分配の直前の現物分配法人の帳簿価額によっているかは、被現物分配法人の決算書や資産の明細書等の記載により確認する必要があります。

(繰延資産)

適格現物分配により被現物分配法人が移転を受けた資産に係る繰延資産が、適正に引き継がれているか。

ポイント

適格現物分配（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合を除きます。）により被現物分配法人に引き継がれる繰延資産が次のものである場合、当該繰延資産は、現物分配法人における当該適格現物分配の直前の帳簿価額により、被現物分配法人に引き継ぐものとされています（法法 32④二、⑤）。

- 1 被現物分配法人に交付する資産と密接な関連を有する繰延資産
- 2 被現物分配法人に交付する資産と関連を有する繰延資産のうち現物分配法人が期中損金経理額の損金算入の対象としたもの
- 3 被現物分配法人に交付する資産と関連を有する繰延資産のうち所定の届出を行ったもの

適格現物分配が残余財産の全部の分配によるものである場合、被現物分配法人は、当該残余財産の確定の時の繰延資産を現物分配法人における当該残余財産の確定の時の帳簿価額により引き継ぐものとされています（法法 32④一）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	被現物分配法人
組織再編成の種類	1 合併・分割・吸収合併・新設合併 （現物分配）	組織再編成の日（・・・）	適格区分	2 適格（法第32条第1項第1号） その他
組織再編成に係る関連法人				
名称及び所在地	・現物分配法人：株式会社〇〇 ・被現物分配法人：株式会社〇〇			
移転した（又は移転を受けた）資産又は負債の明細	繰延資産	帳簿価額		

適格分割等により移転する資産等と関連を有する繰延資産の引継ぎに関する届出書		事業年度	法人名	現物分配法人
届出年月日	〇〇年〇月〇日	〇〇年〇月〇日	〇〇株式会社	〇〇株式会社
移転する資産等	繰延資産	帳簿価額		
引継ぎを受ける法人	〇〇株式会社			

適格現物分配により交付を受けた資産と関連を有する繰延資産（上記3）の引継ぎを受けている場合には、現物分配法人において、届出書が提出されているか。

要検討事項

適格現物分配により被現物分配法人が適正に繰延資産の引継ぎを受けているか確認する必要があります。

参 考

被現物分配法人が、適格現物分配により交付を受ける資産と関連を有する繰延資産で、かつ、所定の届出を行ったもの（上記3）の引継ぎを受ける場合、現物分配法人により「適格分割等により移転する資産等と関連を有する繰延資産の引継ぎに関する届出書」が提出されているか確認する必要があります（法法32⑤、規則22）。

(繰延消費税額等)

適格現物分配において、現物分配法人の有する繰延消費税額等が被現物分配法人に適正に引き継がれているか。

ポイント

現物分配法人が適格現物分配を行った場合、現物分配法人は、次の1及び2の繰延消費税額等（当該適格現物分配が、残余財産の全部の分配である場合には、当該残余財産の確定の時の繰延消費税額等）を被現物分配法人に引き継ぐものとされています（法令139の4⑫、規則28の2）。

- 1 当該適格現物分配の直前の繰延消費税額等のうち、期中損金経理額の損金算入の対象となったもの
- 2 当該適格現物分配の直前の繰延消費税額等のうち、適格現物分配により交付を受けた資産に係るもので、かつ、それを明らかにする書類を保存しているもの

被現物分配法人は、当該繰延消費税額等の損金経理額のうち、当該繰延消費税額等を60で除し、これに当該適格現物分配の日から当該適格現物分配の日の属する事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額を損金の額に算入することとなります（法令139の4④）。

また、被現物分配法人の当該適格現物分配の日の属する事業年度（当該適格現物分配が、残余財産の全部の分配である場合には、当該残余財産の確定の日の属する事業年度）以後における当該繰延消費税額等の損金経理額には、現物分配法人の当該事業年度前の損金経理額及び期中損金経理額のうち、損金の額に算入されなかった金額（償却限度超過額）を含むこととされています（法令139の4⑭）。

着眼点

資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書	事業年度又は連結事業年度	法人名	被現物分配法人
繰延消費税額等 (発生した事業年度又は連結事業年度)	円	円	円
当期の損金算入限度額 (1) × $\frac{\text{当期の月数}}{60}$ (2) × $\frac{\text{当期発生分について}}{60} \times 2$	円	円	円
当期損金経理額	円	円	円
損金算入不足額 (2) - (3)	円	円	円
引 損金算入限度超過額 (3) - (2)	円	円	円
損金算入限度超過額	円	円	円
損金算入限度超過額	円	円	円
引 前期からの繰越額	円	円	円
同上のうち当期損金算入額 (4)と(6)のうち少ない金額	円	円	円
引 前期からの繰越額 (5) + (6) - (7)	円	円	円

適格現物分配の日から事業年度終了の日までの月数となっているか。

現物分配法人の損金算入限度超過額を引き継いでいるか。

別表十六(甲) 第三十一・四・一 以後終了事業年度又は連結事業年度分

要確認事項

現物分配法人が適格現物分配により金銭以外の資産を交付した場合、当該適格現物分配の直前の当該資産に係る繰延消費税額等が適正に引き継がれているか確認する必要があります。

参 考

被現物分配法人が、適格現物分配により当該適格現物分配の直前の繰延消費税額等のうち、適格現物分配により交付を受けた資産に係るもので、かつ、それを明らかにする書類を保存しているもの（上記2）の引継ぎを受ける場合、現物分配法人により当該適格現物分配の日以後2月以内に「適格分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」が納税地の所轄税務署長に提出されている必要があります（法令139の4⑬、規則28の4）。

(欠損金額①)

適格現物分配に該当することをもって、被現物分配法人が現物分配法人の未処理欠損金額を引き継いでいないか。

ポイント

未処理欠損金額を引き継ぐことができるのは、適格合併が行われた場合など特定の場
合に限られています（法法57②）。

現物分配においては、適格現物分配に該当する場合であっても、現物分配法人の未処
理欠損金額を被現物分配法人へ引き継ぐことはできません。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

事業年度	法人名	現物分配法人
1	合併・分割(現物分配)	組織再編成の区分 2 (適格(法第2条第2号該当)その他)
組織再編成に係る関連法人		
名称及び所在地 3	・現物分配法人: 株式会社〇〇 ・被現物分配法人: 株式会社〇〇	

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書

事業年度	区分	控除未済欠損金額	当期控除額	翌期繰越額
H30/3期	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	3,000,000	1,000,000	2,000,000
計		3,000,000	1,000,000	2,000,000
当期末の欠損金額	前期繰越額	2,000,000		

前期の翌期繰越額と、当期の控除未済欠損金額が一致していない。

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書

事業年度	区分	控除未済欠損金額	当期控除額	翌期繰越額
H30/3期	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	0		0
計		0		
当期末の欠損金額	前期繰越額	5,000,000		

現物分配法人の未処理欠損金額を被現物分配法人に引き継いでいないか。

VII 現物分配編 《4 現物分配に係る移転資産等の処理：被現物分配法人編》

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書		事業年度	H31/3期	法人名	被現物分配法人
控除前所得金額 (別表四(39)の①)～(別表七(二)「9」又は「21」)		1	所得金額控除限度額 (1) × $\frac{30.55 \text{ 又は } 100}{100}$		2
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 (3) 該事業年度の(3)と(2)～当該事業年度の(4)の合計額のうち少ない金額	翌期繰越額 (3)-(4)又は(別表七(三)「15」)	
		3	4	5	
	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円		
H30/3期	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	3,000,000		3,000,000	円

別表七(一)
平三十・四・一以後終了

計		3,000,000		3,000,000
当期 上の 区分	欠損金額 (別表四「49」の①)	1,000,000	欠損金の繰戻し額	
	災害損失金			
	青色欠損金	1,000,000	1,000,000	
合計			4,000,000	

前期の翌期繰越額と、当期の控除未済欠損金額が一致していない。

欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書		事業年度	R2/3期	法人名	被現物分配法人
控除前所得金額 (別表四「39」の①)～(別表七(二)「9」又は「21」)		1	所得金額控除限度額 (1) × $\frac{50 \text{ 又は } 100}{100}$		2
事業年度	区 分	控除未済欠損金額	当期控除額 (3) 該事業年度の(3)と(2)～当該事業年度の(4)の合計額のうち少ない金額	翌期繰越額 (3)-(4)又は(別表七(三)「15」)	
		3	4	5	
	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円		
H30/3期	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	5,000,000	4,000,000	1,000,000	円
H31/3期	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	1,000,000		1,000,000	

別表七(一)
平三十一・四・一以後

計		6,000,000	4,000,000	2,000,000
当期 上の 区分	欠損金額 (別表四「47」の①)		欠損金の繰戻し額	
	災害損失金			
	青色欠損金			
合計				

要確認事項

現物分配が行われている場合、未処理欠損金額の損金算入の明細書（別表七(一)）により、現物分配法人の未処理欠損金額を被現物分配法人に引き継いでいないか確認する必要があります。

(欠損金額②)

適格現物分配の直前に支配関係が生じているにもかかわらず、被現物分配法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか。

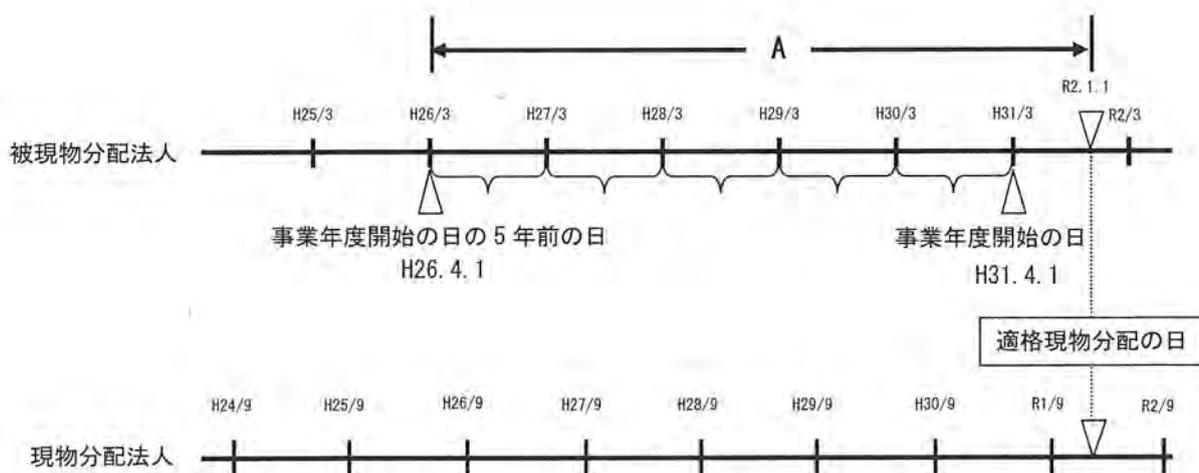
ポイント

現物分配においては、合併と異なり、その現物分配が適格現物分配であったとしても、現物分配法人の未処理欠損金額が被現物分配法人に引き継がれることはありません。

また、一定の場合、被現物分配法人における欠損金額の繰越しが制限されます。具体的には、下図のとおり被現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度開始の日（当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、当該残余財産の確定の日の翌日（法令123の6②））の5年前の日以後（Aの期間）に支配関係がある場合等には、次の欠損金額はないものとされます（法法57④）。

- 1 被現物分配法人の支配関係事業年度前の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額（被現物分配法人において前10年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び法人税法第80条の欠損金の繰戻しによる還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。）
- 2 被現物分配法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額として政令（法令112⑩）で定める金額

※ 非適格現物分配の場合には、欠損金額の繰越し制限はありません。



支配関係事業年度・・・・・・・・・・現物分配法人と被現物分配法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます（法法 57④一）。

前 10 年内事業年度・・・・・・・・・・被現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度をいいます（法法 57④一）。

特定資産譲渡等損失額・・・・・・・・・・次の金額の合計額をいいます（法法 62 の 7②）。

(1) 特定引継資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

(2) 特定保有資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

参 考

適格現物分配については、適格合併等と異なり、被現物分配法人の欠損金額の繰越し制限の除外措置である共同で事業を行うための適格組織再編成等（みなし共同事業要件に該当する適格組織再編成等）から除かれます。（法令 112⑩）

(圧縮記帳に係る特別勘定)

非適格現物分配であるにもかかわらず、現物分配法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けていないか。

ポイント

現物分配法人が、国庫補助金等をもって取得等をした固定資産を適格現物分配により被現物分配法人に交付した場合、被現物分配法人は、以下の1及び2の金額の引継ぎを受けることとされています(法法43⑧二)。

- 1 当該適格現物分配の直前に有する国庫補助金等に係る特別勘定の金額のうち、当該固定資産の取得等に充てた部分の特別勘定の金額
- 2 当該適格現物分配に際して設けた期中特別勘定の金額

一方、非適格現物分配の場合、被現物分配法人は現物分配法人から上記1の特別勘定の金額及び上記2の期中特別勘定の金額の引継ぎを受けることはできません。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書		事業年度	法人名	被現物分配法人	付表	
組織再編成の態様	1 合併・分割() 現物分配()	組織再編成の日 (-)	適格区分	2 適格(法第2条 号 該当) その他		
組織再編成に係る関係人						
名称及び所在地	3	・現物分配法人: 株式会社〇〇 ・被現物分配法人: 株式会社〇〇 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block; margin-top: 10px;">非適格現物分配</div>				

移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	10	適格分割等による国庫補助金等に係る特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block; margin-top: 10px;">圧縮特別勘定</div>				

		納税地	現物分配法人 代表者氏名 代表者住所 事業種目			
		税務署長殿				
		提出先	現物分配法人 代表者住所 郵便番号			

		国庫補助金等	名称 交付された日 種類、用途 取得又は処分する ことと見込まれる 額 引継ぎ対象金額 (その一部を引継ぎしないもの)			

非適格現物分配であるにもかかわらず、誤って届出書が提出されていないか。

非適格現物分配であるにもかかわらず圧縮記帳に係る特別勘定の金額を引き継いでいないか。

要確認事項

非適格現物分配が行われた場合、被現物分配法人が現物分配法人から上記1の特別勘定の金額及び上記2の期中特別勘定の金額の引継ぎを受けていないか確認する必要があります。

参 考

被現物分配法人が、適格現物分配により国庫補助金等をもって取得等をした固定資産に係る特別勘定の金額の引継ぎを受ける場合、現物分配法人により当該適格現物分配の日以後2月以内に「適格分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」が納税地の所轄税務署長に提出されている必要があります（法法43⑨、規則24の5）。

(一括償却資産①)

現物分配法人が適格現物分配により移転する一括償却資産に係る損金算入額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

現物分配法人が、適格現物分配（残余財産の全部の分配によるものを除きます。）により被現物分配法人に一括償却資産（適格現物分配により被現物分配法人に交付する減価償却資産に係るもので、かつ、それを明らかにする書類が保存されているものに限ります。）を引き継ぐ場合において、当該一括償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、当該費用の額とした金額（期中損金経理額）のうち、当該適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、当該適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令 133 の 2②、法規 27 の 17）。

この場合、現物分配法人は、適格現物分配の日以後 2 月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 133 の 2③、法規 27 の 18）。

着眼点

被現物分配法人に交付する減価償却資産に係る一括償却資産であるか。

被現物分配法人に引き継ぐ一括償却資産の期中損金経理額を損金の額に算入している場合、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

(一括償却資産②)

非適格現物分配により現物分配法人が一括償却資産の損金算入の対象とした減価償却資産を被現物分配法人に移転しても、現物分配法人において、その減価償却資産を引き続き一括償却しているか。

ポイント

現物分配法人が、非適格現物分配により一括償却資産の損金算入の対象とした減価償却資産を被現物分配法人に交付した場合においても、当該減価償却資産は、現物分配法人において引き続き一括償却することとなります(法令 133 の 2)。

着眼点

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	法人名	現物分配法人	
事業の用に供した事業年度又は連結事業年度	1	円	円	円	(当議分) 円
同上の事業年度又は連結事業年度において事業の用に供した一括償却資産の取得価額の合計額	2	円	円	円	円
当期の月の数 (事業の用に供した事業年度の中期申告又は連結事業年度の連結中間申告の場合は、当該事業年度又は連結事業年度の月数)	3	円	円	円	円
当期分の損金算入限度額 (2) × $\frac{3}{36}$	4	円	円	円	円
当期損金経理額	5	円	円	円	円
差引 損金算入不足額 (4) - (5)	6	円	円	円	円
引 損金算入限度超過額 (5) - (4)	7	円	円	円	円
損金算入限度超過額 前期からの繰越額	8	円	円	円	円
同上のうち当期損金経理額 (6)と(8)のうち少ない金額)	9	円	円	円	円
翌期への繰越額 (7) + (8) - (9)	10	円	円	円	円

前期の申告書と一致しているか。

前期の申告書の繰越額と一致しているか。

参考

取得価額が 20 万円未満の減価償却資産を事業の用に供した場合において、その資産を一括償却資産とすることとした場合、その後の事業年度において、その資産の譲渡を行った等によりその資産を有しなくなったときでも、そのことを理由として、一括償却資産の帳簿価額の全額を損金の額に算入することはできません。

(繰延資産)

現物分配法人が適格現物分配により移転する繰延資産に係る償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

現物分配法人が、適格現物分配（残余財産の全部の分配によるものを除きます。）により被現物分配法人に繰延資産（当該適格現物分配により被現物分配法人に交付する資産と関連を有するものに限ります。）を引き継ぐ場合において、当該繰延資産の償却費に相当する金額を費用の額としたときは、当該費用の額（期中損金経理額）のうち、適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法 32②）。

この場合、現物分配法人は、適格現物分配の日以後 2 月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法 32③、法規 21 の 3）。

着眼点

被現物分配法人に交付する資産と関連を有するものであるか。

被現物分配法人に引き継ぐ繰延資産の期中損金経理額を損金の額に算入している場合、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

(繰延消費税額等)

現物分配法人が適格現物分配により移転する繰延消費税額等に係る損金経理額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

現物分配法人が、適格現物分配（残余財産の全部の分配によるものを除きます。）により被現物分配法人に繰延消費税額等（適格現物分配により被現物分配法人に交付する資産に係るもので、かつ、それを明らかにする書類が保存されているものに限り。）を引き継ぐ場合において、当該繰延消費税額等について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用の額とした金額（期中損金経理額）のうち、当該繰延消費税額等を60で除し、これに適格現物分配の日の属する事業年度開始の日からその適格現物分配の日の前日までの期間の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額は、適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令139の4⑦、法規28の2）。

この場合、現物分配法人は、当該適格現物分配の日以後2月以内に「適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令139の4⑧、法規28の3）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

組織再編成の態様	合併・分割(出)	組織再編成の目的	適格分割(注5第2条第1項)
	現物分配		
組織再編成に係る関連法人	・現物分配法人: 欄〇〇 ・被現物分配法人: 欄〇〇		

被現物分配法人に交付する資産に係る繰延消費税額等であるか。

適格分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書

届出書の提出	納税地	現物分配法人
	〒	
	代表者氏名	
	代表者住所	
	代表者印	

被現物分配法人に引き継ぐ繰延消費税額等の期中損金経理額を損金の額に算入している場合、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

(圧縮記帳に係る特別勘定)

現物分配法人が適格現物分配により移転する圧縮記帳に係る特別勘定の設定額を費用の額としている場合は、期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

現物分配法人が適格現物分配を行い、当該適格現物分配の日の属する事業年度の開始の時から当該適格現物分配の直前の時までの期間内に、固定資産の取得又は改良に充てるための国庫補助金等の交付を受け、かつ、当該固定資産を被現物分配法人に交付する場合において、当該国庫補助金等の額に相当する金額の範囲内で特別勘定の金額に相当するもの(期中特別勘定)を設けたときは、当該期中特別勘定の金額に相当する金額は、現物分配法人の当該適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています(法法43⑥)。

この場合、現物分配法人は、当該適格現物分配の日以後2月以内に「適格分割等による国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります(法法43⑦、法規24の4)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

組織再編成の種類	合併・分割(出資)	組織再編成の目的	適格区分	届格(法第2条)	その他
	現物分配				
名称及び所在地	組織再編成に係る関連法人 ・現物分配法人: 株式会社 ・被現物分配法人: 株式会社				

被現物分配法人に交付する固定資産に係るものであるか。

期中特別勘定の金額を損金の額に算入している場合は、届出書の提出を確認する必要があります。

適格分割等による国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書

移転した(又は移転を受けた)資産又は負債の明細	資産・負債の種類	圧縮特別勘定
-------------------------	----------	--------

(受取配当等の益金不算入)

受取配当等の益金不算入額の計算において、現物分配法人から移転を受けた関連法人株式等の判定は適正か。

ポイント

被現物分配法人が、適格現物分配により現物分配法人から発行済株式の総数の3分の1を超える数の他の内国法人の株式の交付を受けた場合、現物分配法人の当該株式の保有期間を被現物分配法人の保有期間とみなして、当該株式が受取配当等の益金不算入額の計算における**関連法人株式等**に該当するかどうかを判定することとされています(法23⑨、法令22の3③四)。

一方、非適格現物分配により現物分配法人から他の内国法人の株式の交付を受けた場合、当該非適格現物分配の日被現物分配法人が当該株式を取得したものであるとして、当該株式が受取配当等の益金不算入額の計算における**関連法人株式等**に該当するかどうかを判定することとなります。

着眼点

① 受取配当等の益金不算入に関する明細書

		事業年度	法人名	被現物分配法人	
① 受取配当等の益金不算入に関する明細書 ② 1「第一欄」には、貸借対照表に計上されている別格現物分配金及び法第23条第1項第1号の各欄に記載する金額を記載する。	当年度実績により負債利子等の額を計算する場合 (31の計)		基準年度実績により負債利子等の額を計算する場合 (31の計)		
	完全子法人株式等に係る受取配当等の額	1	円	14	円
	受取配当等の額	2		15	
	負	3		16	
	連	4		17	
	債	5			
	利	6			
	子	7			
	等	8			
	の	9			
株	10				
式					
等					
の					
計					
算					

適格現物分配により交付を受けた株式である場合、現物分配法人の保有期間を自己の保有期間とみなして判定しているか。

関連法人株式等	本店の所在地	受取配当等の額の計算期間	保有割合	受取配当等の額	左のうち益金の額に算入される金額	従価不算入の対象となる金額 (32)-(33)
株△△		R1.4.1 R2.3.31	34%	1,000,000 円	円	1,000,000 円
計						

キーワード

関連法人株式等・・・法人が、他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の1を超える数又金額の株式又は出資を、配当等の額の計算期間の初日から当該計算期間の末日まで引き続き有している場合のその株式又は出資をいいます(法法23⑥、法令22の3①)。

(特定資産譲渡等損失額)

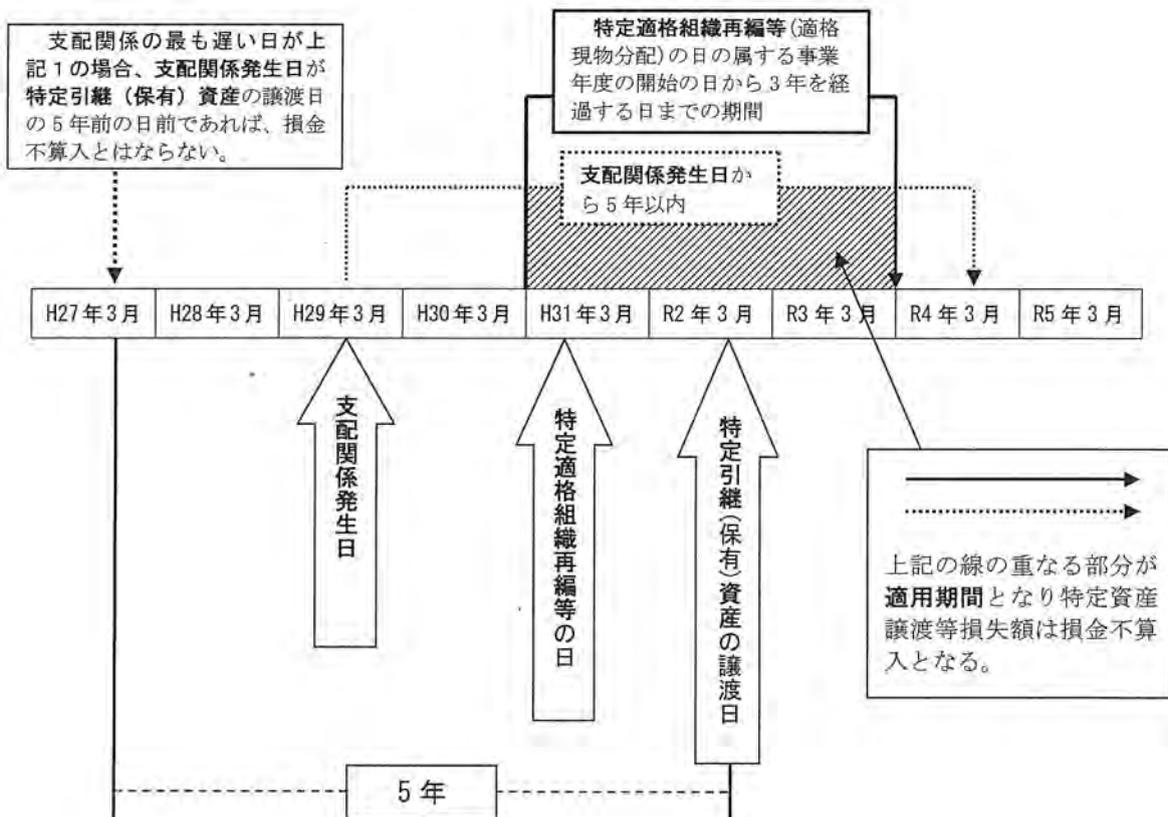
特定適格組織再編等に該当する適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた特定資産に係る譲渡等損失額が計上されていないか。

ポイント

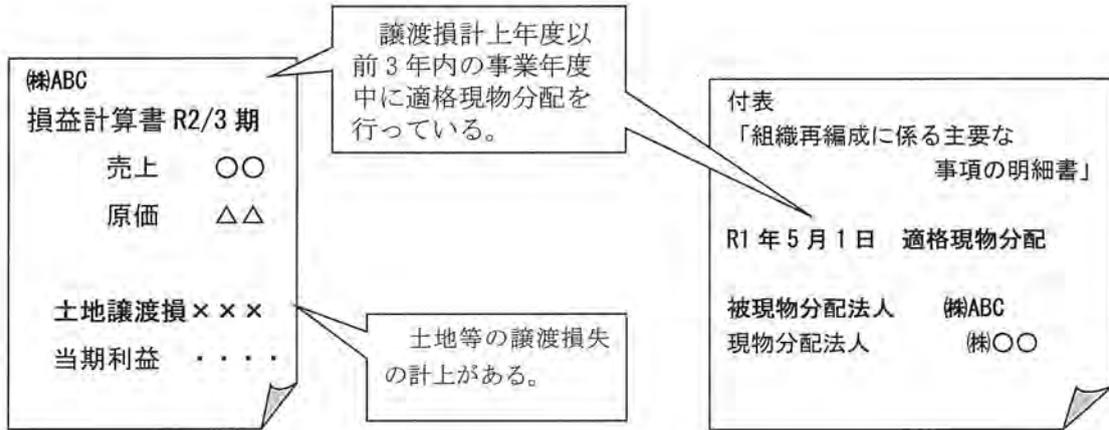
被現物分配法人が、**支配関係のある法人との間で特定適格組織再編等に該当する適格現物分配を行った場合、適用期間に生じる特定資産譲渡等損失額は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないこととなります(法62の7)。**

なお、被現物分配法人と**支配関係のある法人との間に、以下の1から3までの日のうち、最も遅い日から継続して支配関係がある場合、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の適用はありません(法62の7①、法令123の8①)。**

- 1 当該適格現物分配の日（当該適格現物分配が、残余財産の全部の分配である場合、当該残余財産の確定の日の翌日）の属する事業年度開始の日の5年前の日
- 2 被現物分配法人が上記1の日後に設立された法人である場合、被現物分配法人の設立の日
- 3 支配関係のある法人が上記1の日後に設立された法人である場合、当該支配関係のある法人の設立の日



着眼点



特定資産譲渡等損失額の損金不算入に関する明細書

事業年度又は連結事業年度	H31 4 1 R2 3 31	法人名	(株)ABC
当期中の適用期間	1 H31 4 1 R2 3 31	特定引継資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額(11)、(16)、(21)又は(別表十四(六)付表二「6」)	6
特定適格組織再編成等の区分	2 適格現物分配	特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の損金不算入額(14)、(23)、(28)、(30)、(33)、(36)又は(別表十四(六)付表二「11」)	7
特定適格組織再編成等の日	3 R1 5 1	特定資産譲渡等損失額の損金不算入額(6)+(7)	8
特定適格組織再編成等に係る被合併法人等の名称	4 (株)○○	特定資産譲渡等損失額の損金不算入額の計算	
支配関係発生日	5 H29 2 21	(1)の期間における特定引継資産の譲渡等特定事項による損失の額	9
		(2)の期間における特定保有資産の	10

別表十四(六) 平三十一・四・一

支配関係発生日が適格現物分配の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後の場合、各欄が適正に記載されているか。

キーワード

支配関係 ……一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の50%を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）又は当該一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の五、法令4の2①）。

特定適格組織再編等 ……適格合併等、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配のうち、法法第54条第4項の共同で事業を営むためのもの（みなし共同事業要件）に該当しないものをいいます（法法62の7①）。

なお、適格現物分配については、みなし共同事業要件に該当する場合の制限の除外措置は設けられていません。

支配関係発生日・・・被現物分配法人等が**支配関係**のある法人との間に最後に**支配関係**があることとなった日をいいます(法法 62 の 7②一)。

特定資産譲渡損失額・・・次の金額の合計額をいいます。

1 **特定引継資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定引継資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額(法法 62 の 7②一、法令 123 の 8②～⑬)

2 **特定保有資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定保有資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額(法法 62 の 7②二、法令 123 の 8⑭⑮)

特定引継資産・・・被現物分配法人等が**支配関係**のある法人から**特定適格組織再編等**により交付を受けた資産で、当該**支配関係**のある法人が**支配関係発生日**前から有していたものをいいます(法法 62 の 7②一)。ただし、短期売買商品等の特定の資産を除きます(法令 123 の 8③)。

特定保有資産・・・**支配関係**のある法人が**支配関係発生日**前から有していた資産をいいます(法法 62 の 7②二)。ただし、短期売買商品等の特定の資産を除きます(法令 123 の 8③⑭)。

適用期間・・・**特定適格組織再編等**の日の属する事業年度の開始の日から 3 年を経過する日(その経過する日とその**支配関係発生日**以後 5 年を経過する日後となる場合にあつては、その 5 年を経過する日)までの期間をいいます(法法 62 の 7①)。

要確認事項

支配関係発生日が記載された別表七(一)付表一又は別表十四(六)が申告書に添付されておらず、**支配関係発生日**の確認ができない場合、被現物分配法人(現物分配法人)に対し**支配関係発生日**を確認する必要があります。

参 考

特定資産譲渡損失額を**支配関係発生日**の属する事業年度の前事業年度末日の時価純資産価額により計算する特例があります(法令 123 の 9①②④⑤⑥)。

なお、非適格現物分配の場合には、資産を時価で受け入れることとなるため、本制度の適用対象とはなりません。

(所得税額控除)

所得税額控除の計算において、非適格現物分配に係る現物分配法人の配当等の元本の所有期間を被現物分配法人の所有期間とみなしていないか。

ポイント

被現物分配法人が、適格現物分配により現物分配法人から配当等の元本の交付を受けた場合、現物分配法人の当該元本の所有期間を被現物分配法人の所有期間とみなして、個別法及び銘柄別簡便法のいずれかの方法により、当該元本に係る配当等に対する所得税の額のうち、法人税額から控除されるものを算出することとなります(法68①、法140の2④)。

一方、非適格現物分配により現物分配法人から配当等の元本の交付を受けた場合、現物分配法人の当該株式の元本の所有期間は被現物分配法人の所有期間とはみなされません。

着眼点

【例】 平成31年4月1日、非適格現物分配により、現物分配法人からA社株式の交付を受けた。

所得税額の控除に関する明細書

事業年度		R2/3期	法人名	被現物分配法人
区分	収入金額	①について課される所得税額	②のうち控除を受ける所得税額	③
1	円	円	円	円
2	1,000,000	70,000	52,500	
3				
4				
5				
6	1,000,000	70,000	52,500	

別表六(-) 平成三十一・四・一以後終了事業年度分

現物分配法人から交付を受けた株式

個別銘柄	収入金額	所得税額	配当等の計算期間	④のうち元本所有期間	所有期間割合 (④/小数点以下3位 ⑤(位未満四捨五入))	控除を受ける 所得税額 (⑧×⑥)
A社株式	1,000,000 円	70,000 円	12月	9月	0.75	52,500 円

A社の配当の基準日
今回 令和元年12月31日
前回 平成30年12月31日

被現物分配法人の元本の所有期間は、令和元年4月1日(非適格現物分配の日)から令和元年12月31日であるから9月となる。

要確認事項

非適格現物分配により交付を受けた配当等の元本に係る所得税の額の控除額について、その計算期間(別表六(一)「9」欄)とその元本の所有期間(別表六(一)「10」欄)が同じ月数であるときは、当該控除額が過大である可能性がありますので、当該保有期間の確認が必要となります。

《 メモ欄 》

VIII 申告調整編

Ⅷ 申告調整編 《1 合併》

- (1) 適格合併に係る移転資産及び移転負債を時価（パーチェス法）で引き継いでいる場合
 << 時価 ⇒ 簿価 >>

【被合併法人の状況】

① 被合併法人の合併直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
有価証券	100	退職給付引当金	200
営業権	-	その他負債	500
土地	50	計	700
その他資産	800	(純資産の部)	
		資本金	200
		利益準備金	100
		未処理損失	△ 50
計	950	計	250

② 被合併法人の最後事業年度の利益積立金額及び資本金等の額の状況(別表5)

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	被合併法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1 100 円			100 ① 円
積立金	2			
減価償却超過額	3 100	30		70 ②
有価証券(評価損)	4 80			80 ③
退職給付引当金	5 180		20	200 ④
繰越損益金(損は赤)	26 △130	△130	△50	△50
納税充当金	27			
未納法人税等 <small>(「法人税等滞り金」を指す)</small>	未納法人税及び未納地方税(附帯税を除く。)	28 △	中間 △ 確定 △	△
	未納道府県民税(均等割額を含む。)	29 △	中間 △ 確定 △	△
	未納市町村民税(均等割額を含む。)	30 △	中間 △ 確定 △	△
差引合計額	31 330	△100	△30	400
II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資本金又は出資金	32 200 円			200 円
資本準備金	33			
	34			
	35			
差引合計額	36 200			200

別表五(一) 三十一・四一以後終了



ポイント

合併法人が、適格合併により移転を受けた資産及び負債は、被合併法人の合併直前の帳簿価額による引継ぎを受けたものとされるため、合併法人が会計上、時価で受け入れた場合には、申告調整(別表5調整)が必要となります。

Ⅷ 申告調整編 《1 合併》

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
有価証券	10	退職給付引当金	200
営業権	300	その他負債	500
土地	20	計	700
その他資産	800	(純資産の部)	
※ 有価証券評価減 90		資本金	330
創設営業権評価 300		利益準備金	100
土地評価減 30		未処理損失	0
計	1130	計	430

② 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

イ 利益積立金額の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度 : : 法人名 合併法人

別表五(一)

平三十一・四・一以後終了

I 利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首現在利益積立金額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	1		①※ 100	
積立金	2			
減価償却超過額	3		②※ 70	
有価証券(評価損)	4		③※ 80	
退職給付引当金	5	引継ぎ	④※ 200	
有価証券	6		⑤※ 90	
営業権	7		⑥※ △300	
土地	8		⑦※ 30	
資本金等の額	9		⑧※ 130	計) 400

被合併法人の期末残と一致(別表5「31」欄④)

番号	内 容
①~④	被合併法人の5表(一)の残額を引き継いだもの
⑤	有価証券の簿価100を10に評価減して引き継いでいるため90の増加調整を行ったもの
⑥	創設営業権を時価評価額300により受け入れたものであるため、簿価0に減算調整したもの
⑦	土地について評価減30を行い受け入れているため、30の増加調整を行ったもの
⑧	被合併法人の期末利益積立金額400と①~⑦の合計額270との差額130を調整したもの

ロ 資本金等の額の調整

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32		330	
資本準備金	33			
利益積立金額	34	引継ぎ	⑧※ △130	
	35			
差引合計額	36		200	

被合併法人の期末残と一致(別表5「36」欄④)

番号	内 容
⑧	被合併法人の期末資本金等の額200と合併法人が合併により増加させた資本金330との差額130を減算調整したもの

(2) 非適格合併に係る移転資産及び移転負債を簿価で引き継いでいる場合
 << 簿価 ⇒ 時価 >>

【被合併法人の状況】

① 被合併法人の合併直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
有価証券 (含み益 50)	100	退職給付引当金	200
営業権 (含み益 300)	—	その他負債	400
土地	50	計	600
その他資産	800	(純資産の部)	
土地の税務上の簿価は、80(B/S50+30)⑤		資本金	200
土地の時価は30とする。		利益準備金	100
		未処分利益	50
計	950	計	350

② 被合併法人の最後事業年度の利益積立金額及び資本金等の額の状況(別表5)

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	被合併法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1 100 円			100 ① 円
積立金	2			
減価償却超過額	3 100	30		70 ②
土地(減損)	4 30			30 ③
退職給付引当金	5 180		20	200 ④
繰越損益金(損は赤)	26 10	10	50	50
納税充当金	27			
未納法人税等 <small>(国庫金等積立金等を除く)</small>	未納法人税及び未納地方税法(附帯税を除く)	28 △	△	中間 △ 確定 △
	未納道府県民税(均等割額を含む)	29 △	△	中間 △ 確定 △
	未納市町村民税(均等割額を含む)	30 △	△	中間 △ 確定 △
差引合計額	31 420	40	70	450
II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資本金又は出資金	32 200 円			200 円
資本準備金	33			
	34			
	35			
差引合計額	36 200			200

別表五(一) 平成三十一年四月一日以後終了事

ポイント

合併法人が、非適格合併により移転を受けた資産及び負債は、合併の時の価額(時価)により取得したものとされることから、合併法人が会計上、簿価で受け入れた場合には、申告調整(別表5調整)が必要となります。

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
有価証券	100	退職給付引当金	200
営業権	-	その他負債	400
土地	50	計	600
その他資産	800	(純資産の部)	
		資本金	200
		利益準備金	100
		未処分利益	50
計	950	計	350

② 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

イ 利益積立金額の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度 . . . 法人名 合併法人

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	1		① ※ 100	
積立金	2			
減価償却資産	3		② ※ 70	
有価証券	4		③ ※ 50	
退職給付引当金	5		④ ※ 200	
負債調整勘定(退引)	6		⑤ ※ Δ200	
営業権	7		⑥ ※ 300	
土地	8		⑦ ※ Δ20	
繰越損益金「26」欄	9		⑧ ※ 50	
資本金等の額	10		⑨ ※ Δ550	(計) 0

別表五(一) 平成三十一年四月一以後終了事業年度分

番号	内容
①	合併法人が計上した利益準備金の額を記載したもの
②	減価償却資産の時価を未償却残額に相当する金額としたこと(基通9-1-19)による調整
③	有価証券についてその時価150と合併法人の計上額の差額50を調整したもの
④	合併法人が計上した退職給付引当金を否認したもの
⑤	合併法人が計上した退職給付引当金を税務上の負債調整勘定(退職給付債務引受額)として調整したもの(法令123の10⑦)
⑥	合併法人が計上していない営業権の時価相当額を調整したもの
⑦	合併法人が計上した土地勘定の金額50と時価30との差額20を調整したもの
⑧	合併法人が計上した未処分利益を記載したもの
⑨	非適格合併の場合には、合併法人の利益積立金額の増減は生じないため①～⑧の合計額550を調整したもの(資本金等の額への振替処理)

ロ 資本金等の額の調整

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32		200	
資本準備金	33			
利益積立金額	34		⑩ ※ 550	
	35			
差引合計額	36		750	

番号	内容
⑩	合併法人が増加させた資本金200と合併による税務上の受入純資産額750との差額550の調整を行ったもの(利益積立金額からの振替処理)

(3) 適格合併で抱合株式がある場合（合併により増加する資本金の額あり）

《 時価 ⇒ 簿価 》

【前提条件】	
・被合併法人の発行済株式数	10 株
・合併法人が保有する被合併法人の株式	2 株
・合併法人における被合併法人株式の帳簿価額	350×2 株=700・・・(C)
・合併に伴い合併法人が増加させた資本金の額	250・・・(B)
・被合併法人の有する資産に含まれる含み益	200

【被合併法人の状況】

被合併法人の合併直前の貸借対照表

（資産の部）		（負債の部）	
資産（含み益 200）	800	負債	500
		（純資産の部）	
		資本金	100
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
計	800	計	800

} 200(A)

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の会計仕訳（例）

資産 抱合株式消却損	1,000 600	負債 資本金 その他資本剰余金 被合併法人株式	500 250 (B) 150 700 (C)
---------------	--------------	----------------------------------	----------------------------------

② 合併法人の合併受入に係る税務仕訳

資産	800	負債 資本金 その他資本金等の額② 利益積立金額 被合併法人株式	500 250 △750 (D) 100 (E) 700 (C)
----	-----	----------------------------------------------	----------------------------------------------

② 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 資産・負債の簿価引継ぎ（法令 123 の 3③）

※ 増加するその他資本金等の額（法令 8①五ハ）

$$200 \text{ (被合併法人の資本金等の額(A))} - (250 \text{ (増加資本金額等(B))} + 700 \text{ (抱合株式の簿価(C))}) = \Delta 750 \dots (D)$$

※ 増加する利益積立金額（法令 9①二）

$$800 \text{ (移転資産簿価)} - \{ 500 \text{ (移転負債簿価)} + (250 \text{ (B)} + \Delta 750 \text{ (D)}) + 700 \text{ (抱合株式の簿価(C))} \} = 100 \dots (E)$$

Ⅷ 申告調整編 《1 合併》

③ 合併法人の合併受入に係る修正仕訳

その他資本金等の額⑤	900	資産	200
		抱合株式消却損	600
		利益積立金額	100 (E)

④ 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度 . . . 法人名 合併法人

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

区 分	期首現在 利益積立金額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利 益 準 備 金	1	円	円	円
積 立 金	2			
資 産	3		※ 200	△200
合併法人株式(自己株式)	4		※ 600	0
その他資本金等の額	5		※ 200	200
その他資本金等の額	6		※ 600	600
その他資本金等の額	7		※ (E) 100	100

繰越損益金(損は赤)	25			△600	△600	
納 税 充 当 金	27					
未納法人税等 (「損益計算書」を算するものあり)	未納法人税及び未納地方法人税(附帯税を除く。)	28	△	△	中間△ 確定△	△
	未納道府県民税(均等割額を含む。)	29	△	△	中間△ 確定△	△
	未納市町村民税(均等割額を含む。)	30	△	△	中間△ 確定△	△
差 引 合 計 額	31				100	

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期首現在 資本金等の額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32	円	円	250 円
資 本 準 備 金	33			
その他資本剰余金	34		150	150
利益積立金額	35		※ 900	△900
差 引 合 計 額	36			

△750(D)

(4) 適格合併で抱合株式がある場合（合併により増加する資本金の額なし）
《 時価 ⇒ 簿価 》

【前提条件】	
・ 被合併法人の発行済株式数	10 株
・ 合併法人が保有する被合併法人の株式	2 株
・ 合併法人における被合併法人株式の帳簿価額	350×2 株=700・・・(B)
・ 被合併法人の有する資産に含まれる含み益	200

【被合併法人の状況】

被合併法人の合併直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産 (含み益 200)	800	負債	500
		(純資産の部)	
		資本金	100
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
計	800	計	800

} 200 (A)

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の会計仕訳 (例)

資産 抱合株式消却損	1,000 600	負債 その他資本剰余金 被合併法人株式	500 400 700 (B)
---------------	--------------	---------------------------	-----------------------

② 合併法人の合併受入に係る税務仕訳

資産	800	負債 その他資本金等の額 ^⑨ 利益積立金額 被合併法人株式	500 △500 (C) 100 (D) 700 (B)
----	-----	---------------------------------------------------	---------------------------------------

⑨ 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 資産・負債の簿価引継ぎ (法令 123 の 3③)

※ 増加するその他資本金等の額 (法令 8①五ハ)

$$200 - (0 + 700) = \Delta 500 \dots (C)$$

(被合併法人の資本金等の額(A)) (増加資本金額等) (抱合株式の簿価(B))

※ 増加する利益積立金額 (法令 9①二)

$$800 - [500 + (0 + \Delta 500 (C)) + 700] = 100 \dots (D)$$

(移転資産簿価) (移転負債簿価) (増加資本金等の額) (抱合株式の簿価(B))

Ⅷ 申告調整編 《1 合併》

③ 合併法人の合併受入に係る修正仕訳

その他資本金等の額②	900	資産	200
		抱合株式消却損	600
		利益積立金額	100 (D)

④ 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度 . . . 法人名 合併法人

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

区分	期首現在利益積立金額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	円	円	円	円
積立金				
資産		※ 200		△ 200
合併法人株式(自己株式)		※ 600	600	0
その他資本金等の額			※ 200	200
その他資本金等の額			※ 600	600
その他資本金等の額			※ 100	100

繰越損益金(損は赤)	25						
納税充当金	26					△ 600	△ 600
未納法人税等 (国庫金等控除するものを除く)	未納法人税及び未納地方人税(附帯税を除く)	28	△	△	中間 △ 確定 △		△
	未納道府県民税(均等割額を含む)	29	△	△	中間 △ 確定 △		△
	未納市町村民税(均等割額を含む)	30	△	△	中間 △ 確定 △		△
差引合計額	31						100 (D)

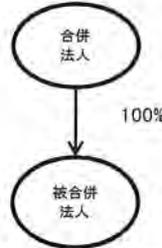
II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	円	円	円	円
資本準備金				
その他資本剰余金			400	400
利益積立金額		※ 900		△ 900
差引合計額				

△500 (C)

(5) 被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併の場合
 (当事者間の完全支配関係がある場合の無対価による適格合併)

《 簿価 ⇒ 簿価 》



【前提条件】

- ・ 被合併法人の発行済株式数 10 株
- ・ 合併法人が保有する被合併法人の株式 10 株
- ・ 合併法人における被合併法人株式の帳簿価額 30×10 株=300・・・(B)
- ・ 被合併法人の株主に合併法人の株式その他の資産が交付されない。

【被合併法人の状況】

被合併法人の合併直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産	800	負債	500
		(純資産の部)	
		資本金	100
		資本剰余金	100
		利益剰余金 ¹⁾	100
計	800	計	800

} 200 (A)

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の会計仕訳(例)

資産 800 抱合株式消却損 300	負債 500 その他資本剰余金 300 被合併法人株式 300 (B)
-----------------------	-------------------------------------------

② 合併法人の合併受入に係る税務仕訳

資産 800	負債 500 その他資本金等の額 ^② △100 (C) 利益積立金額 100 (D) 被合併法人株式 300 (B)
--------	--------------------------------------------------------------------------------

② 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 資産・負債の簿価引継ぎ (法令 123 の 3③)

※ 増加するその他資本金等の額 (法令 8①五ハ)

$$200 - (0 + 300) = \Delta 100 \dots (C)$$

(被合併法人の資 (増加資本金等) (抱合株式の簿価 (B))
 本金等の額 (A))

※ 増加する利益積立金額（法令9①二）

$$800 - [500 + (0 + \Delta 100) + 300] = 100 \cdots (D)$$

(移転資産簿価) (移転負債簿価) (増加資本金の額) (C) (抱合株式の簿価 (B))

③ 合併法人の合併受入に係る修正仕訳

その他資本金等の額②	400	抱合株式消却損	300
		利益積立金額	100 (D)

④ 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	：	：	法人名	合併法人
------	---	---	-----	------

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利 益 準 備 金	1	円	円	円
積 立 金	2			
合併法人株式(自己株式)	3		※ 300	0
その他資本金等の額	4		※ 300	300
その他資本金等の額	5		※ 100	100
	6			
	7			

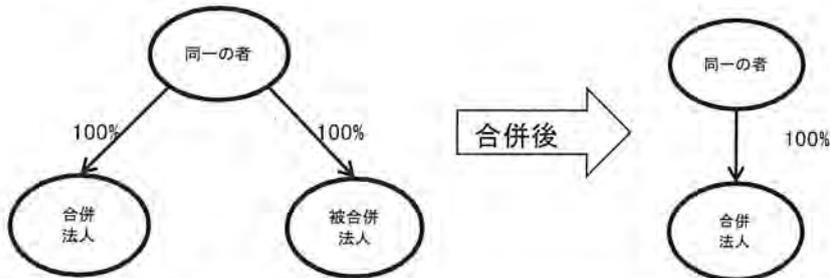
	25				
繰越損益金(損は赤)	26		300		△300
納 税 充 当 金	27				
未納法人税等 <small>(繰越利益剰余金に付するものを除く)</small>	未納法人税及び未納地方法人税(附帯税を除く)	28	△	中間△ 確定△	△
	未納道府県民税(均等割額を含む)	29	△	中間△ 確定△	△
	未納市町村民税(均等割額を含む)	30	△	中間△ 確定△	△
差 引 合 計 額	31				100 (D)

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資 本 金 又 は 出 資 金	32	円	円	円
資 本 準 備 金	33			
その他資本剰余金	34		300	300
利益積立金額	35	※ 400		△400
差 引 合 計 額	36			

△100(C)

(6) 被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併の場合
 (同一の者による完全支配関係がある場合の無対価による適格合併)

《 簿価 ⇒ 簿価 》



【前提条件】

- ・被合併法人及び合併法人の発行済株式数 各 10 株
- ・同一の者が保有する被合併法人及び合併法人の株式 各 10 株
- ・同一の者における被合併法人株式の帳簿価額 30×10 株=300
- ・被合併法人の株主に合併法人の株式その他の資産が交付されない。
- ・当該合併後に当該同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている。

【被合併法人の状況】

被合併法人の合併直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産	800	負債	500
		(純資産の部)	
		資本金	100
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
計	800	計	800

} 200(A)

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の会計仕訳(例)

資産 800	/	負債 500 その他資本剰余金 300
--------	---	------------------------

② 合併法人の合併受入に係る税務仕訳

資産 800	/	負債 500 その他資本金等の額 [㊤] 200 (C) 利益積立金額 100 (D)
--------	---	------------------------------------------------------------

㊤ 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 資産・負債の簿価引継ぎ(法令123の3③)

※ 増加する其他資本金等の額（法令8①五ハ）

$$200 - (0 + 0) = 200 \cdots (C)$$

(被合併法人の資本金等の額 (A)) (増加資本金額等) (抱合株式の簿価)

※ 増加する利益積立金額（法令9①二）

$$800 - [500 + (0 + 200) + 0] = 100 \cdots (D)$$

(移転資産簿価) (移転負債簿価) (増加資本金の額) (C) (抱合株式の簿価 (B))

③ 合併法人の合併受入に係る修正仕訳

$$[\text{其他資本金等の額} \textcircled{2} \quad 100 \quad / \quad \text{利益積立金額} \quad 100 \quad (D)]$$

④ 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	・	・	法人名	合併法人
------	---	---	-----	------

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

区 分	期首現在利益積立金額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
	3			
其他資本金等の額	4		※ 100	100
	5			
	6			
	7			

(D)

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期首現在資本金等の額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32	円	円	円
資本準備金	33			
其他資本剰余金	34	※ 100	300	200
	35			
差引合計額	36			

(C)

- (7) 非適格合併で抱合株式がある場合
 (合併対価が株式のみ)
 《 時価 ⇒ 時価 》



【前提条件】

- ・ 被合併法人の発行済株式数 10 株
- ・ 合併法人が保有する被合併法人の株式 2 株
- ・ 合併法人における被合併法人株式の帳簿価額 350×2 株=700・・・(C)
- ・ 合併に伴い合併法人が増加させた資本金の額 250・・・(B)
- ・ 被合併法人の有する資産に含まれる含み益 200
- ・ 合併対価 他の者へ交付する合併法人株式 400・・・(F)
 (抱合株式に対するみなし割当て分 100(G)は含みません。)

【被合併法人の状況】

被合併法人の合併直前の貸借対照表 (会計)

(資産の部)		(負債の部)	
資産 (含み益 200)	800	負債	500
		(純資産の部)	
		資本金	100
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
計	800	計	800

} 200(A)

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の会計仕訳 (例)

資産 1,000 抱合株式消却損 600	負債 500 資本金 250 その他資本剰余金 150 被合併法人株式 700 (C)
-------------------------	------------------------------------------------------

} 400 (F)

② 合併法人の合併受入に係る税務仕訳

資産 1,000	負債 500 資本金 250 (B) その他資本金等の額 ^② △510 (D) 被合併法人株式 700 (C) みなし配当 60 (E)
----------	---------------------------------------------------------------------------------------------

② 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 資産・負債の時価取得 (法法 62①)

※ 被合併法人株式の簿価譲渡 (法法 61 の 2①③)

※ みなし配当の額 (法法 24①一、②、法令 23①一、⑤)

$$\frac{100}{\text{抱合株式に対するみなし割当て (G)}} - \frac{200}{\text{被合併法人の資本金等の額 (A)}} \div 10 \times 2 = 60 \dots (E)$$

Ⅷ 申告調整編 《1 合併》

※ 増加する其他資本金等の額（法令8①五イ）

$$(400 + 100) - \{ 250 + (700 + 60) \}$$

(株主等に交付した合併法人の株式の価額(F)) (抱合株式に交付されるべき資産の価額(G)) (増加資本金額等(B)) (抱合株式の簿価(C)) (みなし配当(E))

$$= \Delta 510 \dots (D)$$

③ 合併法人の合併受入に係る修正仕訳

其他資本金等の額②	660	抱合株式消却損	600
		みなし配当	60 (E)

④ 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度 : : 法人名 合併法人

別表五 (-) 平三十一・四・一以後終了事業年度

区分	期首現在利益積立金額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	円			円
積立金				
合併法人株式(自己株式)		※ 600	600	0
其他資本金等の額			※ 660	660
合併法人株式(みなし配当)		※ 60	60	0

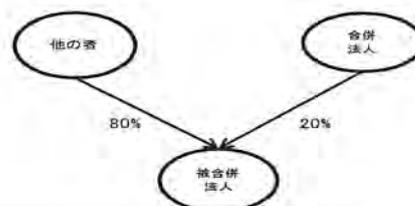
	25				
繰越損益金(損は赤)	26			△600	△600
納税充当金	27				
未納法人税等 <small>(「繰上金額」を算入するものを含む。)</small>	未納法人税及び未納地方法人税(附帯税を除く。)	28	△	△	中間確定 △
	未納道府県民税(均等割額を含む。)	29	△	△	中間確定 △
	未納市町村民税(均等割額を含む。)	30	△	△	中間確定 △
差引合計額	31				60

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	円		250 円	250 円
資本準備金				
其他資本剰余金			150	150
利益積立金額		※ 660		△660
差引合計額				

} Δ510(D)

(8) 非適格合併で抱合株式がある場合（合併交付金あり）
《 時価 ⇒ 時価 》



【前提条件】	
・ 被合併法人の発行済株式数	10 株
・ 合併法人が保有する被合併法人の株式	2 株
・ 合併法人における被合併法人株式の帳簿価額	350×2 株=700・・・(C)
・ 合併に伴い合併法人が増加させた資本金の額	240・・・(B)
・ 被合併法人の有する資産に含まれる含み益	200
・ 合併対価 他の者へ交付する合併法人株式	240+現金 160
（抱合株式に対するみなし割当て分 60+現金 40 は含みません。）	

【被合併法人の状況】

被合併法人の合併直前の貸借対照表

（資産の部）		（負債の部）	
資産（含み益 200）	800	負債	500
		（純資産の部）	
		資本金	100
		資本剰余金	100
		利益剰余金	100
計	800	計	800

} 200 (A)

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の会計仕訳（例）

<table border="0"> <tr> <td>資産</td> <td>1,000</td> <td>負債</td> <td>500</td> </tr> <tr> <td>現金</td> <td>△160</td> <td>資本金</td> <td>240 (B)</td> </tr> <tr> <td>抱合株式消却損</td> <td>600</td> <td>被合併法人株式</td> <td>700 (C)</td> </tr> </table>	資産	1,000	負債	500	現金	△160	資本金	240 (B)	抱合株式消却損	600	被合併法人株式	700 (C)
資産	1,000	負債	500									
現金	△160	資本金	240 (B)									
抱合株式消却損	600	被合併法人株式	700 (C)									

② 合併法人の合併受入に係る税務仕訳

<table border="0"> <tr> <td>資産</td> <td>1,000</td> <td>負債</td> <td>500</td> </tr> <tr> <td>現金</td> <td>△160</td> <td>資本金</td> <td>240 (B)</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>その他資本金等の額^②</td> <td>△660 (D)</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>被合併法人株式</td> <td>700 (C)</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>みなし配当</td> <td>60 (E)</td> </tr> </table>	資産	1,000	負債	500	現金	△160	資本金	240 (B)			その他資本金等の額 ^②	△660 (D)			被合併法人株式	700 (C)			みなし配当	60 (E)
資産	1,000	負債	500																	
現金	△160	資本金	240 (B)																	
		その他資本金等の額 ^②	△660 (D)																	
		被合併法人株式	700 (C)																	
		みなし配当	60 (E)																	

② 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 資産・負債の時価取得（法法 62①）

※ 被合併法人株式の簿価譲渡（法法 61 の 2①③）

※ みなし配当の額（法法 24①一、②、法令 23①一、⑤）

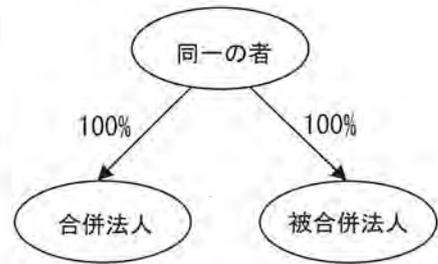
$$\left(\begin{array}{c} 60 \\ + \\ 40 \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} 200 \\ / \\ 10 \times 2 \end{array} \right) = 60 \dots (E)$$

（抱合株式に対するみなし割当て自己株式の時価） （みなし割当て合併交付金） （被合併法人の資本金等の額 (A)）

(9) 非適格合併で譲渡損益調整資産がある場合（合併交付金あり）

《 時価 ⇒ 時価 》

【前提条件】	
・被合併法人の発行済株式数	10 株
・合併法人が保有する被合併法人の株式	0 株
・合併対価	現金 1,600
・同一の者における被合併法人株式の帳簿価額	1,100



【被合併法人の状況】

被合併法人の合併直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)		資本金等の額 1,000
資産A (含み益200)	800	負債	300	
譲渡損益調整資産に該当		(純資産の部)		
資産B (含み益300)	600	資本金	500	
譲渡損益調整資産に非該当		資本剰余金	500	
		利益剰余金	100	
計	1,400	計	1,400	

※ 譲渡損益調整資産とは固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で売買目的有価証券、譲受法人において売買目的有価証券とされる有価証券及び譲渡直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産以外のものをいいます（法法61の13①、法令122の14①）。

【合併法人の状況】

① 合併法人の合併受入分の会計仕訳（例）

資産A 1,000 資産B 900 現金 Δ1,600	/	負債 300
----------------------------------------------------------------------------------------------	---	-----------------------------

② 合併法人の合併受入に係る税務仕訳

資産A 800 資産B 900 現金 Δ1,600	/	負債 300 利益積立金額 Δ200 (A)
--------------------------------------------------------------------------------------------	---	-----------------------------------------------------------

※ 資産・負債の時価取得

ただし、適格合併に該当しない合併に係る被合併法人が当該合併による譲渡損益調整資産の移転に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を繰り延べる規定（法法61の13①）の適用を受けた場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額に相当する金額は当該合併に係る合併法人の当該譲渡損益調整資産の取得価額に算入しないものとし、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡損失額に相当する金額は当該合併法人の当該譲渡損益調整資産の取得価額に算入するものとされます（法法61の13⑦）。つまり、非適格合併であっても、移転資産の中に譲渡損益調整資産がある

場合には、当該譲渡損益調整資産については簿価引継となります。

※ 減少する利益積立金額（法令9①一ヲ）

$$\begin{array}{rcccl} 200 & - & 0 & = & 200 \cdots (A) \\ \text{(譲渡利益額} & & \text{(譲渡損失額} & & \\ \text{相当額)} & & \text{相当額)} & & \end{array}$$

③ 合併法人の合併受入に係る修正仕訳

$$\left[\begin{array}{l} \text{利益積立金額} \qquad \qquad \qquad 200 (A) \text{ / 資産} \qquad \qquad \qquad 200 \end{array} \right]$$

④ 合併法人の合併受入資産及び負債に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

		事業 年度	・ ・ ・	法人名	合併法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書						
区 分		期 前 現 在		当 期 の 増 減		差 引 利 益 積 立 金 額 ①-②+③
		利益積立金額		減	増	
		①		②	③	④
利 益 準 備 金	1	円		円	円	円
積 立 金	2					
資 産 A	3			※ 200		△ 200
	4					
	5					
	6					
	7					

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

資本金等の額の調整（令8①五イ）

$$\begin{array}{rcccl} (1,600 & + & 0) & - & (1,600 + 0 + 0) & = & 0 \\ \text{(合併交付金)} & & \text{(抱合株式に交付され} & & \text{(合併交付金)(抱合株式の簿価)(みなし配当)} & & \\ & & \text{るべき資産の価額)} & & & & \end{array}$$

【参考】

株主（同一の者）の処理

※ みなし配当の計算（法法24①一、法令23①一）

$$\begin{array}{rcccl} 1,600 & - & (1,000 / 10 \times 10) & = & 600 \\ \text{(合併交付金)} & & \text{(被合併法人の資} & & \text{(合併法人の持株割合)} \\ & & \text{本金等の額)} & & \end{array}$$

※ 被合併法人株式の簿価譲渡（法法61の2⑰）

※ 減少するその他資本金等の額（法令8①二十二）

$$\begin{array}{rcccl} (600 & + & 1,100) & - & 1,600 & = & 100 \\ \text{(みなし配当)} & & \text{(譲渡対価の額)} & & \text{(合併交付金)} & & \end{array}$$

$$\left[\begin{array}{l} \text{現金} \qquad \qquad \qquad 1,600 \text{ / 被合併法人株式} \qquad \qquad \qquad 1,100 \\ \text{その他資本金等の額} \text{⑳} \qquad 100 \text{ / みなし配当} \qquad \qquad \qquad 600 \end{array} \right]$$

⑳ 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

(1) 適格分割型分割を行った場合の分割法人の処理

① 分割法人の分割直前の貸借対照表（分割前事業年度終了時も同様とする）

(資産の部)		左のうち移転分	(負債の部)		左のうち移転分
有価証券	150	—	退職給付引当金	300	100
営業権	—	—	その他負債	400	250
土地	150	150	計	700	350
その他資産	800	400	(純資産の部)		
・ その他資産には、200の償却超過額がある（そのうち移転資産に係るものは100）。 ・ 圧縮積立金は土地150に係るものである			資本金	200	—
			圧縮積立金	100	—
			利益剰余金	100	—
計	1100	550	計	400	—

[分割型分割に係る分割法人の会計処理]

資本金 50 (その他資本剰余金) 圧縮積立金 100 利益剰余金 50	土地 150 その他資産 400 退職給付引当金 Δ100 その他負債 Δ250
-----------------------------------------------	---------------------------------------------------

ポイント

- イ 適格分割型分割を行った分割法人は、分割により移転する資産及び負債を分割承継法人に帳簿価額で引き継いだものとされます。
- ロ 分割移転資産の中に剰余金処分による圧縮記帳を行っている資産がある場合には、その資産の税務上の帳簿価額は、圧縮後の金額となることに注意が必要です。
- ハ 適格分割型分割を行った分割法人は、その分割により移転をする資産及び負債の簿価純資産価額に対応する資本金等の額及び利益積立金額を減少させることとなります。

(イ) 減少すべき資本金等の額の計算（法令8①十五）

(会計上の移転資産簿価) 550 (別表5表中の移転資産簿価) 減価償却超過額 100 土地 Δ100 計 550	(会計上の移転負債簿価) 350 (別表5表中の移転負債簿価) 退職給与引当金 Δ100 計 250																								
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">分割法人の直前の 資本金等の額</td> <td style="padding: 5px;">200</td> <td style="padding: 5px;">×</td> <td style="padding: 5px;"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="padding: 5px;">移転資産帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">移転負債帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">550</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">250</td> <td style="padding: 5px;">=</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">1200</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">400</td> <td style="padding: 5px;">75</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">前期末資産帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">前期末負債帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>		分割法人の直前の 資本金等の額	200	×	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="padding: 5px;">移転資産帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">移転負債帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">550</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">250</td> <td style="padding: 5px;">=</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">1200</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">400</td> <td style="padding: 5px;">75</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">前期末資産帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">前期末負債帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> </tr> </table>	移転資産帳簿価額	—	—	移転負債帳簿価額	—		550	—	250	=		1200	—	400	75	前期末資産帳簿価額	—	—	前期末負債帳簿価額	—
分割法人の直前の 資本金等の額	200	×	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="padding: 5px;">移転資産帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">移転負債帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">550</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">250</td> <td style="padding: 5px;">=</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">1200</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">400</td> <td style="padding: 5px;">75</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">前期末資産帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">—</td> <td style="padding: 5px;">前期末負債帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">—</td> </tr> </table>	移転資産帳簿価額	—	—	移転負債帳簿価額	—		550	—	250	=		1200	—	400	75	前期末資産帳簿価額	—	—	前期末負債帳簿価額	—		
移転資産帳簿価額	—	—	移転負債帳簿価額	—																					
	550	—	250	=																					
	1200	—	400	75																					
前期末資産帳簿価額	—	—	前期末負債帳簿価額	—																					
(前期末の会計上の資産簿価) 1100 (別表5表中の資産簿価) 減価償却超過額 200 土地 Δ100 計 1200	(前期末の会計上の負債簿価) 700 (別表5表中の負債簿価) 退職給与引当金 Δ300 計 400																								

(ロ) 減少すべき利益積立金額の計算（法令9①十）

移転資産帳簿価額 移転負債帳簿価額 上記(イ)の額

$$550 - (250 + 75) = 225$$

② 分割法人の分割の日の属する事業年度の別表5の記載例(分割に係る処理のみ表記)

イ 利益積立金額の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
減価償却超過額	3	200	※△ 100①	
土地	4	△ 100	※ 100②	
圧縮積立金	5	100	※△ 100③	
退職給付引当金	6	300	※△ 100④	
資本金等の額	7		※ 25⑤	
繰越損益金(損は赤)	26	100	※△ 50⑥	
納税充当金	27			
未納法人税等 <small>(繰越損益金等を含む)</small>	未納法人税 <small>(附帯税を除く)</small>	28 △	△	中間 確定 △
	未納道府県民税 <small>(均等割額及び利子割額を含む)</small>	29 △	△	中間 確定 △
	未納市町村民税 <small>(均等割額を含む)</small>	30 △	△	中間 確定 △
差引合計額	31	600	△ 225	

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

番号	内 容
①	移転資産に係る償却超過額を減額調整したもの
②	移転土地に係る圧縮額を増額調整したもの
③	剰余金処分により積立てた圧縮積立金
④	移転した退職給与引当金相当額を調整したもの
⑤	分割に伴い減少すべき利益積立金額 225 と①②③④及び⑥の合計との差を調整したもの
⑥	分割に伴い移転をした利益積立金額の減算調整

ロ 資本金等の額の調整

II 資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人
区 分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資本金又は出資金	32	200円	円	※△ 50①
資本準備金	33			
利益積立金額	34			※△ 25②
	35			
差引合計額	36	200	△ 75	

番号	内 容
①	分割に伴い取り崩した資本金の額
②	分割に伴い減少すべき資本金等の額 75 と減少させた資本金の額の差の調整

② 分割承継法人の分割の日の属する事業年度の別表5の記載例(分割に係る処理のみ表記)

イ 利益積立金額の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
減価償却超過額	3		※ 100 ①	
土地	4		※△ 100 ②	
圧縮積立金	5		※ 100 ③	
退職給付引当金	6		※ 100 ④	
資本金等の額	7		※ 25 ⑤	
繰越損益金(損は赤)	26			
納税充当金	27			
未納法人税等 <small>(繰越損益金とは別)</small>	未納法人税 <small>(附帯税を除く)</small>	△	△	△
	未納道府県民税 <small>(均等割額及び利子割額を含む)</small>	△	△	△
	未納市町村民税 <small>(均等割額を含む)</small>	△	△	△
差引合計額	31		225	

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

番号	内 容
①	引継資産に係る償却超過額を調整したもの
②	引継土地に係る圧縮額を減額調整したもの
③	剰余金処分により積立てた圧縮積立金
④	引継ぎを受けた退職給与引当金相当額を調整したもの
⑤	分割に伴い増加すべき利益積立金額 225 と①②③④の合計との差を調整したもの

ロ 資本金等の額の調整

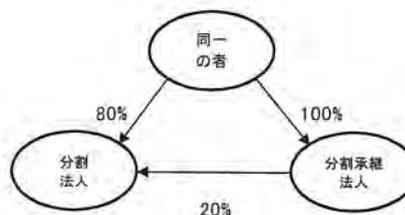
II 資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人
区 分	期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32	円	※ 100 ①	円
資本準備金	33			
利益積立金額	34		※△ 25 ②	
	35			
差引合計額	36		75	

番号	内 容
①	分割に伴い増額した資本金の額
②	分割に伴い増加すべき資本金等の額 75 と増加させた資本金の額の差の調整

(3) 適格分割型分割を行った場合の処理

イ 分割法人の処理

《 時価 ⇒ 簿価 》



【前提条件】	
・ 分割法人の発行済株式数	10 株
・ 分割承継法人が保有する分割法人株式の数	2 株
・ 分割承継法人における分割法人株式の帳簿価額	50×2 株=100・・・(G)
・ 分割法人の有する移転資産の含み益	300

【分割法人の状況】

① 分割法人の分割直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産	1, 0 0 0	負債	4 0 0
(移転資産の含み益 3 0 0)		(純資産の部)	
		資本金	2 0 0
		資本剰余金	2 0 0
		利益剰余金	2 0 0
計	1, 0 0 0	計	1, 0 0 0

} 400(A)

② 分割法人の移転資産負債

(資産の部)		(負債の部)	
資産	5 0 0	負債	2 0 0
(移転資産含み益 3 0 0)		(純資産の部)	
		資本金剰余金	2 0 0
		利益剰余金	1 0 0
計	5 0 0	計	5 0 0

③ 分割型分割に係る分割法人の会計仕訳 (例)

(移転時)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 2px;">負債</td> <td style="width: 50%; padding: 2px;">200</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">分割承継法人株式</td> <td style="padding: 2px;">600</td> </tr> </table>	負債	200	分割承継法人株式	600	/	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 2px;">資産</td> <td style="width: 50%; padding: 2px;">500</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">譲渡益</td> <td style="padding: 2px;">300</td> </tr> </table>	資産	500	譲渡益	300
負債	200									
分割承継法人株式	600									
資産	500									
譲渡益	300									

(株主への株式交付時)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 2px;">利益剰余金</td> <td style="width: 50%; padding: 2px;">600</td> </tr> </table>	利益剰余金	600	/	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 2px;">分割承継法人株式</td> <td style="width: 50%; padding: 2px;">600</td> </tr> </table>	分割承継法人株式	600
利益剰余金	600					
分割承継法人株式	600					

④ 分割型分割に係る分割法人の税務仕訳
(移転時)

負債 分割承継法人株式 利益積立金額	200 200 (B) 100 (C)	/ 資産	500
--------------------------	---------------------------	------	-----

(株主への株式交付時)

その他資本金等の額 ^㉔	200	/ 分割承継法人株式	200 (B)
------------------------	-----	------------	---------

㉔ 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※資産・負債の簿価引継ぎ（法法 62 の 2②）

※減少するその他資本金等の額（法令 8①十五）

$$\begin{array}{l}
 \text{400} \\
 \text{(分割法人の直前} \\
 \text{の資本金等の額)}
 \end{array}
 \times
 \frac{500 - 200 \text{ (法令 8①十五ロ)}}{1,000 - 400 \text{ (法令 8①十五イ)}}
 = 200 \cdots \text{(B)}$$

※減少する利益積立金額（法令 9①十）

$$\begin{array}{l}
 \text{500} \\
 \text{(移転資産簿価)}
 \end{array}
 -
 \left(
 \begin{array}{l}
 \text{200} \\
 \text{(移転負債簿価)}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{200} \\
 \text{(B)}
 \end{array}
 \right)
 = 100 \cdots \text{(C)}$$

※ 分割承継法人株式の取得（法法 62 の 2③、法令 123 の 3②、法令 8①六二）
200 (B)

※ 分割承継法人株式の簿価譲渡（法法 61 の 2⑤、法令 123 の 3②、法令 8①六二）
200 (B)

⑤ 分割型分割に係る分割法人の修正仕訳
(移転時)

譲渡益 利益積立金額	300 100	/ 分割承継法人株式	400
---------------	------------	------------	-----

(株主への株式交付時)

その他資本金等の額 ^㉔ 分割承継法人株式	200 400	/ 利益積立金額	600
------------------------------------	------------	----------	-----

Ⅷ 申告調整編 《2 分割型分割》

⑥ 分割法人の分割の日の属する事業年度に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度 : : 法人名 分割法人

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	1 円			円
積立金	2			
分割承継法人株式	3		400	0
その他資本金等の額	4		200	200
	5			
	6			
	7			

	25				
繰越損益金(損は赤)	26		600	300	△300
納税充当金	27				
未納法人税等 <small>(繰越損益金を含むものも含む)</small>	未納法人税及び未納地方法人税 <small>(附帯税を除く。)</small>	△	△	中間	△
				確定	△
	未納道府県民税 <small>(均等割額を含む。)</small>	△	△	中間	△
				確定	△
	未納市町村民税 <small>(均等割額を含む。)</small>	△	△	中間	△
				確定	△
差引合計額	31				

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32 円			円
資本準備金	33			
利益積立金額	34		200	△200
	35			
差引合計額	36			

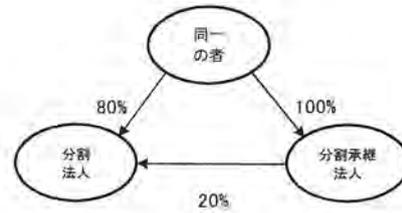
△100 (C)

(B)

(3) 適格分割型分割を行った場合の処理

□ 分割承継法人の処理

《 時価 ⇒ 簿価 》



【前提条件】

- ・ 分割法人の発行済株式数 10 株
- ・ 分割承継法人が保有する分割法人株式の数 2 株
- ・ 分割承継法人における分割法人株式の帳簿価額 50×2 株=100・・・ (G)
- ・ 分割法人の有する移転資産の含み益 300

【分割法人の状況】

分割法人の分割直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産	1, 0 0 0	負債	4 0 0
(移転資産の含み益 3 0 0)		(純資産の部)	
		資本金	2 0 0
		資本剰余金	2 0 0
		利益剰余金	2 0 0
計	1, 0 0 0	計	1, 0 0 0

} 400 (A)

【分割承継法人の状況】

① 分割承継法人の引継部分の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産	5 0 0	負債	2 0 0
(移転資産含み益 3 0 0)		(純資産の部)	
		資本金剰余金	2 0 0
		利益剰余金	1 0 0
計	5 0 0	計	5 0 0

② 分割型分割に係る分割承継法人の会計仕訳 (例)

(分割承継法人としての処理)

資産 800	/	負債 200 その他資本剰余金 600
--------	---	------------------------

(分割法人の株主としての処理)

その他資本剰余金 120	/	分割法人株式 50 分割法人株式消却益 70
--------------	---	---------------------------

③ 分割型分割に係る分割承継法人の税務仕訳

(分割承継法人としての処理)

資産	500	負債	200
		その他資本金等の額 ^㉔	200 (B)
		利益積立金額	100 (E)

(分割法人の株主としての処理)

その他資本金等の額 ^㉔ (自己株式)	50 (F)	分割法人株式	50 (D)
----------------------------------	--------	--------	--------

㉔ 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 資産・負債の簿価引継ぎ (法法 62 の 2④、法令 123 の 3③)

※ 増加するその他資本金等の額 (法令 8①六二、十五)

$$400 \times \frac{500 - 200 \text{ (法令 8①十五ロ)}}{1,000 - 400 \text{ (法令 8①十五イ)}} = 200 \dots (B)$$

(分割法人の直前の
資本金等の額 (A))

※ 増加する利益積立金額 (法令 9①三)

$$500 - (200 + 200) = 100 \dots (E)$$

(移転資産簿価) (移転負債簿価) (B)

※ 分割法人株式の簿価譲渡 (法法 61 の 2①④、法令 119 の 8①、23①二)

$$100 \times \frac{500 - 200}{1,000 - 400} = 50 (D)$$

(分割直前の分割法人
株式の帳簿価額(G)) (移転資産帳簿価額-移転負債帳簿価額)
(分割法人前期末資産-前期末負債)

※ 分割承継法人の自己株式の取得価額相当額

(法令 119①六、119 の 8①、23①二、8①二十一イ)

$$100 \times \frac{500 - 200}{1,000 - 400} = 50 (F)$$

(分割直前の分割法人
株式の帳簿価額(G)) (移転資産帳簿価額-移転負債帳簿価額)
(分割法人前期末資産-前期末負債)

④ 分割型分割に係る分割承継法人の修正仕訳

(分割承継法人としての処理)

その他資本金等の額 ^㉔	400	資産	300
		利益積立金額	100 (E)

Ⅷ 申告調整編 《2 分割型分割》

(分割法人の株主としての処理)

[分割法人株式消却益 70 / その他資本金等の額⑤ 70]

⑤ 分割法人の分割の日の属する事業年度に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
資産	3		※ 300	△300
自己株式	4		※ △70	△70
その他資本金等の額	5		※ 330	330
	6			
	7			

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

	25				
繰越損益金(損は赤)	26			70	70
納税充当金	27				
未納法人税等 (前年度繰越金額に算入したものを除く)	未納法人税及び未納地方法人税(附帯税を除く。)	△	△	中間	△
				確定	△
	未納道府県民税(均等割額を含む。)	△	△	中間	△
				確定	△
未納市町村民税(均等割額を含む。)	△	△	中間	△	
			確定	△	
差引合計額	31				100 (E)

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資本金又は出資金	32	円	円	円
資本準備金	33			480
利益積立金額	34		※ 330	△330
	35			
差引合計額	36			

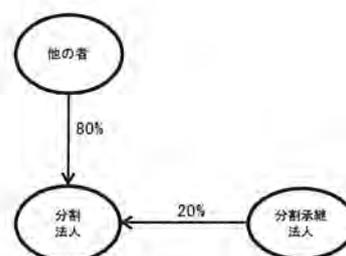
150 (H)

増加するその他資本金等の額 200 (B) - 自己株式の取得価額相当額 50 (F)
=150 (H)

(4) 非適格分割型分割を行った場合の処理

イ 分割法人の処理

《 時価 ⇒ 時価 》



【前提条件】

・ 分割法人の発行済株式数	10 株
・ 分割承継法人が保有する分割法人株式の数	2 株
・ 分割交付金	100
・ 交付株式の価額	@10×50 株=500
・ 分割承継法人における分割法人株式の帳簿価額	50×2 株=100・・・ (G)
・ 分割承継法人が増加させた資本金の額	200
・ 分割法人の有する移転資産の含み益	300

【分割法人の状況】

① 分割法人の分割直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産		負債	400
(移転資産の含み益 300)	1,000	(純資産の部)	
		資本金	200
		資本剰余金	200
		利益剰余金	200
計	1,000	計	1,000

} 400(A)

② 分割法人の移転資産負債

(資産の部)		(負債の部)	
資産		負債	200
(資産の含み益 300)	500	(純資産の部)	
		資本剰余金	200
		利益剰余金	100
計	500	計	500

③ 分割型分割に係る分割法人の会計仕訳 (例)

(移転時)

負債	200	資産	500
現金	100	譲渡益	300
分割承継法人株式	500		

(株主への株式交付時)

利益剰余金	600	現金	100
		分割承継法人株式	500

④ 分割型分割に係る分割法人の税務仕訳
(移転時)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">負債</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">200</td> <td style="width: 20%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px;">/</td> <td style="width: 20%;">資産</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">500</td> </tr> <tr> <td>現金</td> <td style="text-align: right;">100</td> <td></td> <td>譲渡益</td> <td style="text-align: right;">300</td> </tr> <tr> <td>分割承継法人株式</td> <td style="text-align: right;">500</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	負債	200	/	資産	500	現金	100		譲渡益	300	分割承継法人株式	500			
負債	200	/	資産	500											
現金	100		譲渡益	300											
分割承継法人株式	500														

※ 資産・負債の時価譲渡 (法法 62①)

(株主への株式交付時)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">その他資本金等の額^②</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">200 (B)</td> <td style="width: 20%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px;">/</td> <td style="width: 20%;">現金</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>利益積立金額</td> <td style="text-align: right;">400 (C)</td> <td></td> <td>分割承継法人株式</td> <td style="text-align: right;">500</td> </tr> </table>	その他資本金等の額 ^②	200 (B)	/	現金	100	利益積立金額	400 (C)		分割承継法人株式	500
その他資本金等の額 ^②	200 (B)	/	現金	100						
利益積立金額	400 (C)		分割承継法人株式	500						

② 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 減少するその他資本金等の額 (法令 8①十五)

$$\begin{array}{l}
 400 \quad \times \quad \frac{500 - 200 \text{ (法令 8①十五ロ)}}{1,000 - 400 \text{ (法令 8①十五イ)}} = 200 \dots (B) \\
 \text{(分割法人の直前の} \\
 \text{資本金等の額 (A))}
 \end{array}$$

※ 減少する利益積立金額 (法令 9①九)

$$\begin{array}{l}
 (100 + 500) - 200 = 400 \dots (C) \\
 \text{(交付金銭) (交付金銭以外の資産) (B)}
 \end{array}$$

⑤ 分割型分割に係る分割法人の修正仕訳

(移転時) 仕訳なし

(株主への株式交付時)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">その他資本金等の額^②</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">200</td> <td style="width: 20%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px;">/</td> <td style="width: 20%;">利益積立金額</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">200</td> </tr> </table>	その他資本金等の額 ^②	200	/	利益積立金額	200
その他資本金等の額 ^②	200	/	利益積立金額	200	

⑥ 分割法人の分割の日の属する事業年度に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③	
		減	増		
	①	②	③	④	
利益準備金	1	円	円	円	
積立金	2				
	3				
その他資本金等の額	4		200	200	
	5				
繰越損益金(損は赤)	26		600	300	△300
納税充当金	27				

別表五(-) 平三十一・四・一以後終了事

△100※

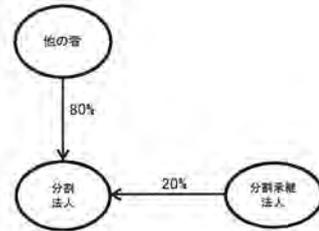
※ 譲渡益 300 - 減少する利益積立金額 400 (C) = △100

II 資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人	
区分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③	
		減	増		
	①	②	③	④	
資本金又は出資金	32	円	円	円	
資本準備金	33				
利益積立金額	34		200	△200	
	35				
差引合計額	36				

(4) 非適格分割型分割を行った場合の処理

□ 分割承継法人の処理

《 時価 ⇒ 時価 》



【前提条件】	
・ 分割法人の発行済株式数	10 株
・ 分割承継法人が保有する分割法人株式の数	2 株
・ 分割交付金	100
・ 交付株式の価額	@10×50 株=500
・ 分割承継法人における分割法人株式の帳簿価額	50×2 株=100・・・ (G)
・ 分割承継法人が増加させた資本金の額	200
・ 分割法人の有する移転資産の含み益	300

【分割法人の状況】

① 分割法人の分割直前の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
資産		負債	400
(移転資産の含み益 300)	1,000	(純資産の部)	
		資本金	200
		資本剰余金	200
		利益剰余金	200
計	1,000	計	1,000

} 400(A)

② 分割法人の移転資産負債

(資産の部)		(負債の部)	
資産		負債	200
(資産の含み益 300)	500	(純資産の部)	
		資本剰余金	200
		利益剰余金	100
計	500	計	500

【分割承継法人の状況】

① 分割型分割に係る分割承継法人の会計仕訳 (例)

(分割承継法人としての処理)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">資産</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">800</td> </tr> <tr> <td>現金</td> <td style="text-align: right;">△100</td> </tr> </table>	資産	800	現金	△100	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">負債</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td>資本金</td> <td style="text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td>その他資本剰余金</td> <td style="text-align: right;">300</td> </tr> </table>	負債	200	資本金	200	その他資本剰余金	300
資産	800										
現金	△100										
負債	200										
資本金	200										
その他資本剰余金	300										

(分割法人の株主としての処理)

現金	20	分割法人株式	50
分割承継法人株式 (自己株式)	100	譲渡益	70

② 分割型分割に係る分割承継法人の税務仕訳

(分割承継法人としての処理)

資産	800	負債	200
現金	△100	資本金	200
		その他資本金等の額 [㊟]	300

㊟ 「その他資本金等の額」は、資本金等の額のうち資本金の額を除いた部分の金額としています。

※ 増加するその他資本金等の額 (法令 8①六)

$$(100 + 500) - (200 + 100) = 300$$

(交付金) (分割法人に交付した分割承継法人株式) (増加資本金) (分割交付金)

(分割法人の株主としての処理)

現金	20	分割法人株式	50
その他資本金等の額 [㊟]	100	みなし配当	80
分割法人株式譲渡損	10		

㊟ 分割法人の株主としての処理で生じる「その他資本金等の額」は、分割承継法人の自己株式の取得価額(時価)相当額となります(法令 119①二十七、法令 8①二十一イ)。

※ 分割法人株式の分割純資産対応帳簿価額 (法 61 の 2④、法令 119 の 8①)

$$100 \times \frac{500 - 200}{1,000 - 400} \text{ (法令 23①二)} = 50$$

(G)

※ みなし配当の額 (法 24①二、法令 23①二)

$$\frac{(500 \times \frac{2}{10} + 100 \times \frac{2}{10}) - 400 \times \frac{2}{10}}{1,000 - 400} \text{ (法令 23①二)} \div 10 \times 2 = 80$$

(分割承継法人株式の価額) (持株割合) (交付金銭) (持株割合) (A)
(発行済株式数) (保有株式数)

※ 分割法人株式譲渡損 (法 61 の 2①④)

$$(20 + 100 - 80) - 50 = \blacktriangle 10$$

(譲渡収入) (譲渡原価: 分割法人株式の分割純資産対応帳簿価額)

- ③ 分割型分割に係る分割承継法人の修正仕訳
 (分割承継法人としての処理)
 仕訳なし

(分割法人の株主としての処理)

譲渡益	70	分割承継法人株式	100
その他資本金等の額②	100	(自己株式)	
分割法人株式譲渡損	10	みなし配当	80

- ④ 分割承継法人の分割の日の属する事業年度に係る別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

区 分		期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③
		①	減 ②	増 ③	④
利益準備金	1	円	円	円	円
積立金	2				
自己株式(譲渡益)	3			△ 70	△ 70
自己株式(譲渡損)	4			△ 10	△ 10
自己株式(みなし配当)	5			80	80
	6				

別表五(一) 第三十一・四(一)以後終了事業年度

	25				
繰越損基金(損は赤)	26			70	70
納税充当金	27				
未納法人税等 <small>(繰上償還を計上しないものを含む)</small>	未納法人税及び未納地方法人税(附徴税を除く)	△	△	中間	△
				確定	△
	未納道府県民税(均等割額を含む)	△	△	中間	△
				確定	△
未納市町村民税(均等割額を含む)	△	△	中間	△	
			確定	△	
差引合計額	31				

Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分		期首現在 資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在 資本金等の額 ①-②+③
		①	減 ②	増 ③	④
資本金又は出資金	32	円	円	200 円	200 円
資本準備金	33				
その他資本剰余金	34			300	300
自己株式	35		100		△ 100
差引合計額	36				

(1) 適格分社型分割を行った場合の分割法人の処理

① 分割法人の分割直前の貸借対照表

(資産の部)		左のうち移転分	(負債の部)		左のうち移転分
有価証券	100	—	退職給付引当金	200	100
営業権	—	—	その他負債	500	150
土地	150	150	計	700	250
その他資産	800	400	(純資産の部)		
<ul style="list-style-type: none"> ・ 移転するその他資産には、30 の償却超過額がある。 ・ 圧縮積立金は土地 150 に係るものである 			資本金	200	—
			圧縮積立金	100	—
			未処分利益	50	—
計	1050	550	計	350	—

[分社型分割に係る分割法人の会計処理]

分割承継法人株式 300	土地 150
	その他資産 400
	退職給付引当金 △100
	その他負債 △150
※圧縮積立金 100 /	未処分利益 100

※ 圧縮積立金の取崩しは、分割によりその積立対象とした土地が移転するため、分割法人の未処分利益に振り戻す処理です。

ポイント

イ 適格分社型分割を行った分割法人は、分割により分割承継法人に移転する資産及び負債を簿価で譲渡し、その対価として分割承継法人株式等を受けるとなります。

ロ 分割移転資産の中に剰余金処分による圧縮記帳を受けている資産がある場合には、その資産の税務上の帳簿価額は、圧縮後の金額となることに注意が必要です。

② 分割法人の分割の日の属する事業年度の別表5の状況(分割に係る処理のみ表記)

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利 益 準 備 金	1	円	円	円
積 立 金	2			
減価償却超過額	3	100	△ 30①	
土地	4	△ 100	100②	
圧縮積立金	5	100	△ 100③	
退職給付引当金	6	200	△ 100④	
分割承継法人株式	7		30⑤	
繰越損益金(損は赤)	26	50	100	
納税充当金	27			
未納法人税等 (各種税金等(受取ものを除く))	未納法人税 (附帯税を除く。)	△	△	中間 △
				確定 △
	未納道府県民税 (均等割額及び利子割額を含む。)	△	△	中間 △
				確定 △
	未納市町村民税 (均等割額を含む。)	△	△	中間 △
				確定 △
差 引 合 計 額	31			

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度

番号	内 容
①	移転資産に係る償却超過額を減額調整したもの(分割承継法人株式への振替)
②	移転土地に係る圧縮額を増額調整したもの(分割承継法人株式への振替)
③	剰余金処分により積立てた圧縮積立金で、対象土地が移転したことによる取崩し
④	移転した退職給与引当金を調整したもの(分割承継法人株式への振替)
⑤	①②④の合計額を株式として調整したもの

[分社型分割に係る分割法人の税務上の修正仕訳(別表5)]

[分割承継法人株式	30	/	減価償却超過額	30
				土地	△ 100
				退職給付引当金	100
]					

(2) 適格分社型分割を行った場合の分割承継法人の処理

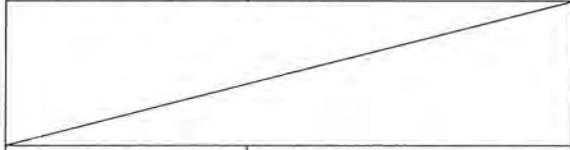
(適格分割により分割法人から移転を受けた資産及び負債を簿価で受入れているもの)

① 分割法人の分割直前の貸借対照表

(資産の部)		左のうち移転分	(負債の部)		左のうち移転分
有価証券	100	—	退職給付引当金	200	100
営業権	—	—	その他負債	500	150
土地	150	150	計	700	250
その他資産	800	400	(純資産の部)		
・ 移転するその他資産には、30の償却超過額がある。 ・ 圧縮積立金は土地150に係る剰余金の処分によるものであり、税務上の圧縮額も100である。			資本金	200	—
			圧縮積立金	100	—
			未処分利益	50	—
計	1050	550	計	250	—

※ 税効果会計は、考慮していません。

② 分割承継法人の分割受入分の貸借対照表

(資産の部)		(負債の部)	
有価証券	—	退職給付引当金	100
営業権	—	その他負債	150
土地	150	計	250
その他資産	400	(純資産の部)	
		資本金	300
		利益準備金	
		未処理損失	0
計	550	計	300

ポイント

- イ 適格分社型分割により移転を受けた資産及び負債は、分割法人の帳簿価額により受入れることとなります。
- ロ 移転を受けた資産及び負債に、分割法人において税務上の否認額等がある場合(別表に記載がある場合)には、分割承継法人において、5表調整が必要となります。
- ハ 分社型分割を行った場合に分割承継法人において増加する資本金等の額は、分割により移転を受けた資産及び負債の分割法人の税務上の帳簿純資産価額となります。

③ 分割承継法人の分割受入資産及び負債に係る別表5の調整

イ 利益積立金額の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1 円			
積立金	2			
減価償却超過額	3		① 30	
土地(圧縮分)	4		② Δ 100	
退職給付引当金	5		③ 100	
資本金等の額	6		④ Δ 30	(計) 0
	7			
	8			

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

番号	内 容
①	その他資産に係る分割法人の税務上の帳簿価額 430 と受入価額との差 30 を調整したもの
②	土地に係る分割法人の帳簿価額 50(取得価額 150-圧縮額 100)と受入価額との差 100 の調整
③	退職給付引当金の分割法人の帳簿価額 0 と受入価額 100 との差を調整したもの
④	分社型分割を行った場合には、利益積立金額は増加しないため、①~③の合計額 30 を減額調整したもの(資本金等の額への振替処理)

ロ 資本金等の額の調整

II 資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	分割承継法人
区分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資本金又は出資金	32 円			
資本準備金	33			
利益積立金額	34		⑤ 30	
	35			
差引合計額	36			330

番号	内 容
⑤	分割により移転を受けた税務上の純資産価額 330 から、分割承継法人が資本金を増加させた金額 300 を控除した金額 30 を調整したもの

(1) 適格現物出資(デット・エクイティ・スワップ)を行った場合の現物出資法人の処理

① 現物出資法人の適格現物出資(デット・エクイティ・スワップ)の状況

[現物出資に係る現物出資法人の会計処理]

被現物出資法人株式	300	金銭債権	1,000
損失(譲渡損)	700	※ 金銭債権の額面は 1,000 であり、その時価は 300 であるものとする。	

※ デット・エクイティ・スワップとは、債権の現物出資による増資行為であり、現物出資により自己宛の債権を受け入れ、株式を交付し増資を行うものをいいます。

現物出資により受け入れた自己宛の債権は、それに係る債務と混同により消滅するため、結果的に債務が資本に振り替わることとなります。

ポイント

イ 適格現物出資を行った現物出資法人は、現物出資により被現物出資法人に移転する資産(負債)を簿価で譲渡し、その対価として被現物出資法人株式等を受けることとなります。

ロ 会社法上は、原則として、払込み又は給付を受けた財産の額を資本金の額とすることとされている(会社法 445①)ため、金銭債権の給付を受けた場合には、その金銭債権の時価を資本金の額とすることとなります。

この場合において、その払込み(現物出資)が、デット・エクイティ・スワップによるときは、一般的に、その対象とされる金銭債権の時価は、額面を下回っているケースが多いことから、その時価と帳簿価額の差額は、現物出資法人の損失として処理されることとなります。

一方、税務上は、イのとおり、その現物出資が適格現物出資に該当する場合には、簿価で譲渡したものとされることから、申告調整が必要となることに注意が必要です。

② 現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の別表の記載例

イ 別表4の記載例

区分		総額	処 分		
			留 係	社 外 流 出	
		①	②	③	
		円	円	配 当	円
当期利益又は当期欠損の額	1			配 当	
				その他	
加	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く。)				
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く。)、及び市町村民税				
	損金の額に算入した道府県民税利子割額				
	損金の額に算入した納税充当金				
	損金の額に算入した償還税(利子税を除く。)、加算金、延滞金(延滞分を除く。)、及び過払税			その他	
	減価償却の償却超過額				
	役員給与の損金不算入額			その他	
	交際費等の損金不算入額			その他	
	10				
算	損失(譲渡損)	700	700		
	小 計				
	11				
	減価償却超過額の当期認容額				
	12				

損失(譲渡損)の否認処理

御注意
2 1 沖滅の認定法人の所得の特別控除(組合事業等に係る損失がある場合の課税の
2 (38)の規定の適用を受ける法人にあつては、別表4を御使用ください。別
3 (1)の(1)欄の金額は、(2)欄の金額に(3)欄の金額を加算し、

別表四(簡易様式)平三十一・四・一以後終了事業年度分

□ 別表5の記載例（利益積立金額の調整）

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	現物出資法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③	現在金額
		減	増		
	①	②	③	④	
利益準備金	1	円	円	円	円
積立金	2				
被現物出資法人株式	3		700	700	
	4				
	5				
	6				
	7				
繰越損益金（損は赤）					
繰越損益金（損は赤）	26				
納税充当金					
未納法人税（附帯税を除く。）	28	△	△	△	△
未納道府県民税（均等割額及び利子割額を含む。）	29	△	△	△	△
未納市町村民税（均等割額を含む。）	30	△	△	△	△
差引合計額	31				

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

株式の税務上の帳簿価額の増加額

[適格現物出資に係る現物出資法人の税務上の修正仕訳]

[被現物出資法人株式 700 / 損失(譲渡損) 700]

(2) 適格現物出資(デット・エクイティ・スワップ)を行った場合の被現物出資法人の処理

① 被現物出資法人の適格現物出資(デット・エクイティ・スワップ)の状況

[現物出資に係る被現物出資法人の会計処理]

① 金銭債務 1,000 ② その他資本剰余金 300	/	その他資本剰余金 300 債務消滅差益 700 ※ 金銭債権の額面は 1,000 であり、その時価は 300 で あるものとする。 未処理損失 300
--------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------

①の処理は、DES の受入れに伴う処理
 ②の処理は、その他資本剰余金を原資とする未処理損失の消却処理

※ デット・エクイティ・スワップとは、債権の現物出資による増資行為であり、現物出資により自己宛の債権を受け入れ、株式を交付し増資を行うものをいいます。

現物出資により受け入れた自己宛の債権は、それに係る債務と混同により消滅するため、結果的に債務が資本に振り替わることとなります。

ポイント

イ 適格現物出資を行った被現物出資法人は、現物出資により現物出資法人から移転を受ける資産(負債)を簿価で取得し、それに相当する金額の資本金等の額を増加されることとなります。

ロ 会社法上は、原則として、払込み又は給付を受けた財産の額を資本金の額とすることとされている(会社法 445①)ため、金銭債権の給付を受けた場合には、その金銭債権の時価を資本金の額とすることとなります。

この場合において、その払込み(現物出資)が、デット・エクイティ・スワップによるときは、一般的に、その対象とされる金銭債権の時価は、額面を下回っているケースが多いことから、その時価と帳簿価額の差額は、被現物出資法人において債務消滅益として処理されることとなります。

一方、税務上は、イのとおり、その現物出資が適格現物出資に該当する場合には、簿価で取得されたものとされることから、申告調整が必要となることに注意が必要です。

※ 旧商法下では、原則として券面額説が採用されていたため、被現物出資法人においては、払い込まれた金銭債権を額面で認識し、それに相当する金額の資本又は資本剰余金を増加させることとされていました。

② 被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の別表の記載例

イ 別表4の記載例

所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)		事業年度	法人名	被現物出資法人	
御注意	区分	総額 ①	処 分		
			留 保 ②	社 外 流 出 ③	
21の規沖					
減	減価償却超過額の当期認容額	12			
	納税充当金から支出した事業税等の金額	13			
	受取配当等の益金不算入額(別表八「12」又は「24」)	14			※
	法人税等の中間納付額及び過納納に係る還付金額	15			
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	16			※
		17			
	債務消滅差益	18	700	700	
		19			
		20			
	算				

課税の特例、漁業協同組合等の留保所得の特別控除及び「算し、これから「※」の金額を加減算した額と符合す

別表四(簡易様式)

ロ 別表5の記載例

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	被現物出資法人	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区 分	期首現在利益積立金額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③ ④	
		減 ②	増 ③		
利益準備金	1	700(債務消滅差益)+300(未処理損失消却額)			円
積立金	2				
	3				
資本金等の額	4		△1,000	△1,000	
	5				
II 資本金等の額の計算に関する明細書					
区 分	期首現在資本金等の額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③ ④	
		減 ②	増 ③		
資本金又は出資金	32	円	円	円	
資本準備金	33				
利益積立金額	34		1,000	1,000	
	35				
差引合計額	36				

平三十一・四・一以後終了事

[適格現物出資に係る被現物出資法人の税務上の修正仕訳]

債務消滅差益	700	/	資本金等の額	1,000
利益積立金額	300			

(1) 適格株式交換を行った場合の株式交換完全親法人の処理

① 適格株式交換に係る株式交換完全親法人の状況（株主が50人未満の場合）

[株式交換に係る株式交換完全親法人の会計処理]

株式交換完全子会社株式 1,000	/	資本金 1,000
※ 子会社株式を、時価で受け入れ(パーチェス法)、時価相当額の資本金を増加させたものとする。 なお、子会社の株主の当該子会社株式の帳簿価額の合計額は、700とする。		

※ 株式交換とは、株式会社がその発行済株式の全部を他の株式会社又は合同会社に取得させることをいいます。

ポイント

イ 株式交換完全親法人が、適格株式交換を行ったことにより取得した株式交換完全子法人の株式の取得価額は、次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額とされています。

(イ) 適格株式交換直前における株式交換完全子法人の株主の数が50人未満である場合
 その株式交換完全子法人の株主が有していた当該株式交換完全子法人の株式の帳簿価額に相当する金額の合計額

(ロ) 適格株式交換直前における株式交換完全子法人の株主の数が50人以上である場合
 その株式交換完全子法人の簿価純資産価額に相当する金額

ロ 企業結合会計上は、その株式交換が、企業を取得するものである場合には、取得価額はパーチェス法（時価取得）によることとし、持分の結合による場合には、簿価取得によることとされています。

一方、税務上は、イのとおり、その株式交換が適格株式交換に該当する場合には、簿価で取得されたものとされることから、会計上、パーチェス法により時価を取得価額としているものについては、申告調整が必要となることに注意が必要です。

② 株式交換完全親法人の適格株式交換の日の属する事業年度の別表5の記載例

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	株式交換完全親法人
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
	①	減 ②	増 ③	④
利益準備金	1 円	円	円	円
完全子法人株式	2		△300	△300
資本金等の額	3		300	300
II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在資本金等の額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
	①	減 ②	増 ③	④
資本金又は出資金	32 円	円	円	円
資本準備金	33			
利益積立金額	34		△300	△300
[適格株式交換に係る株式交換完全親法人の税務上の修正仕訳] [資本金等の額 300 / 株式交換完全子法人株式 300]				

別表五(一) 平三十一・四・一以後

(2) 株式交換(株式交換完全親法人株式のみ交付の場合)に係る株式交換完全子法人の株主の処理

① 株式交換に係る株式交換完全子法人の株主の状況

[株式交換に係る株式交換完全子法人の株主の会計処理]

株式交換完全親会社株式	1,000	株式交換完全子会社株式	1,000
-------------	-------	-------------	-------

※ 株式交換完全子会社の株主は、子会社株式の会計上の帳簿価額に相当する金額により取得したものとして会計処理を行っている。
 なお、子会社の株主の当該子会社株式の税務上の帳簿価額は、1,200とする。

※ 株式交換とは、株式会社がその発行済株式の全部を他の株式会社又は合同会社に取得させることをいいます。

ポイント

イ 株式交換完全子法人の株主が、株式交換により交付を受けた株式交換完全親法人の株式の取得価額は、次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額とされています。

(イ) 株式交換により株式交換完全親法人株式(株式交換完全支配親法人株式)のみの交付を受けた場合

その株式交換完全子法人株式の株式交換直前の帳簿価額に相当する金額

(ロ) 株式交換により株式交換完全親法人株式(株式交換完全支配親法人株式)以外の資産の交付を受けた場合

その株式交換完全子法人株式の株式交換時の価額(時価)

ロ 会計上は、株式交換完全子法人の株主が交付を受けた株式交換完全親法人の株式の取得価額について、その投資が従前から継続していると認められる場合には、交換差益を認識せず、株式交換完全子法人の帳簿価額に基づいて算定することとされています。

税務上もイのとおり、株式交換により株式交換完全親法人株式(株式交換完全支配親法人株式)のみの交付を受けた場合には、その株式交換完全子法人株式の株式交換直前の帳簿価額に相当する金額を当該親法人株式の取得価額とすることとされているため、税務上、評価損等の否認額がある場合は、その否認額を含めて取得価額としているか注意が必要です。

② 株式交換完全子法人の株主の適格株式交換の日の属する事業年度の別表5の記載例

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	株式交換完全子法人株主
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利益積立金額	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利 益 準 備 金	1	円	円	円
完全子法人株式	2	200	Δ200	0
完全親法人株式	3		200	200
	4			
子法人株式から親法人株式への帳簿価額の付け替え処理				
[適格株式交換に係る株式交換完全子親法人の税務上の修正仕訳]				
[株式交換完全親法人株式 200 / 株式交換完全子法人株式 200]				

別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

(1) 適格株式移転を行った場合の株式移転完全親法人の処理

① 適格株式移転に係る株式移転完全親法人の状況（株主が50人未満の場合）

[株式移転に係る株式移転完全親法人の会計処理]

株式移転完全子会社株式	1,000	資本金	1,000
※ 子会社株式を、時価で受け入れ(パーチェス法)、時価相当額を資本金としたものとする。 なお、子会社の株主の当該子会社株式の帳簿価額の合計額は、700とする。			

※ 株式移転とは、1又は2以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社に取得させることをいいます。

ポイント

イ 株式移転完全親法人が、適格株式移転を行ったことにより取得した株式移転完全子法人の株式の取得価額は、次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額とされています。

(イ) 適格株式移転直前における株式移転完全子法人の株主の数が50人未満である場合
 その株式移転完全子法人の株主が有していた当該株式移転完全子法人の株式の帳簿価額に相当する金額の合計額

(ロ) 適格株式移転直前における株式移転完全子法人の株主の数が50人以上である場合
 その株式移転完全子法人の簿価純資産価額に相当する金額

ロ 企業結合会計上は、その株式移転が、企業を取得するものである場合には、取得価額はパーチェス法（時価取得）によることとし、持分の結合による場合には、簿価取得によることとされています。

一方、税務上は、イのとおり、その株式移転が適格株式移転に該当する場合には、簿価で取得されたものとされることから、会計上、パーチェス法により時価を取得価額としているものについては、申告調整が必要となることに注意が必要です。

② 株式移転完全親法人の適格株式移転の日の属する事業年度の別表5の記載例

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	・	・	法人名	株式移転完全親法人
------	---	---	-----	-----------

別表五(一) 平三十一・四・一以後

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在 利益積立金額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
利益準備金	1	円	円	円
完全子法人株式	2		△300	△300
資本金等の額	3		300	300

II 資本金等の額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在 資本金等の額 ①	当 期 の 増 減		差引翌期首現在 資本金等の額 ①-②+③ ④
		減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32	円	円	円
資本準備金	33			
利益積立金額	34		△300	△300

[適格株式移転に係る株式移転完全親法人の税務上の修正仕訳]

[資本金等の額 300 / 株式移転完全子法人株式 300]

(2) 株式移転(株式移転完全親法人株式のみ交付の場合)に係る株式移転完全子法人の株主の処理

① 株式移転に係る株式移転完全子法人の株主の状況

[株式移転に係る株式移転完全子法人の株主の会計処理]

株式移転完全親会社株式	1,000	株式移転完全子会社株式	1,000
-------------	-------	-------------	-------

※ 株式移転完全子会社の株主は、子会社株式の会計上の帳簿価額に相当する金額により取得したもとして会計処理を行っている。
 なお、子会社の株主の当該子会社株式の税務上の帳簿価額は、1,200とする。

※ 株式移転とは、1又は2以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社を取得させることをいいます。

ポイント

イ 株式移転完全子法人の株主が、株式移転により交付を受けた株式移転完全親法人の株式の取得価額は、次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額とされています。

- (イ) 株式移転により株式移転完全親法人株式のみの交付を受けた場合
 その株式移転完全子法人株式の株式移転直前の帳簿価額に相当する金額
- (ロ) 株式移転により株式移転完全親法人株式以外の資産の交付を受けた場合
 その株式移転完全子法人株式の株式移転時の価額(時価)

ロ 会計上は、株式移転完全子法人の株主が交付を受けた株式移転完全親法人の株式の取得価額について、その投資が従前から継続していると認められる場合には、交換差益を認識せず、株式移転完全子法人の帳簿価額に基づいて算定されることとされています。

税務上も、イのとおり、株式移転により株式移転完全親法人株式のみの交付を受けた場合には、その株式移転完全子法人株式の株式移転直前の帳簿価額に相当する金額を当該親法人株式の取得価額とすることとされているため、税務上、評価損等の否認額がある場合には、その否認額を含めて取得価額としているか注意が必要です。

② 株式移転完全子法人の株主の適格株式移転の日の属する事業年度の別表5の記載例

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	株式移転完全子法人株主
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期 首 現 在 利益積立金額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利 益 準 備 金	1	円	円	円
完全子法人株式	2	200	Δ200	0
完全親法人株式	3		200	200
	4			
	5			
子法人株式から親法人株式への帳簿価額の付け替え処理				
[適格株式移転に係る株式移転完全子親法人の税務上の修正仕訳]				
[株式移転完全親法人株式 200 / 株式移転完全子法人株式 200]				

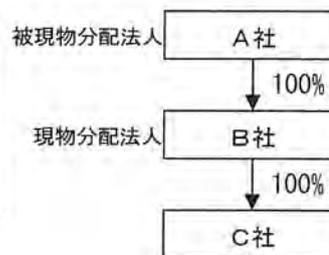
別表五(一) 平三十一・四・一以後終了事業年度分

適格現物分配を行った場合（被現物分配法人及び現物分配法人）

《 簿価 ⇒ 簿価 》

【前提条件】

- ・ B社がA社に剰余金の配当としてC社株式を交付
- ・ A社が保有するB社の株式 簿価 600
- ・ B社が保有するC社の株式 簿価 300



【被現物分配法人の処理】

① 会計仕訳（例）

[C社株式 300 / B社株式 300]

② 税務仕訳

[C社株式 300 / 利益積立金額 300]

※ 資産の簿価取得（法62の5⑥、法令123の6①）

※ 適格現物分配に係る益金不算入額（法62の5④）

※ 増加する利益積立金額（法令9①四）

③ 修正仕訳

[B社株式 300 / 利益積立金額 300]

④ 被現物分配法人の別表5の調整

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	・	・	法人名	被現物分配法人
------	---	---	-----	---------

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金	1	円	円	円
積立金	2			
B社株式	3		300	300
	4			
	5			
	6			
	7			
	8			
	9			

別表五 (-) 平二十一年・四・一以後終了事業年度分

【現物分配法人の処理】

① 会計仕訳（例）

{ その他利益剰余金 300 / C社株式 300 }

② 税務仕訳

{ 利益積立金額 300 / C社株式 300 }

※ 資産の簿価譲渡（法法 62 の 5③）

※ 減少する利益積立金額（法令 9①八）

③ 修正仕訳 仕訳なし

IX 付録編

キーワード索引

い	移転資産	239
	移転負債	239
	移転を受けた資産及び負債の純資産価額	239
お	親法人	500
	親法人事業	477、479、483
か	合併親法人株式	40、164
	合併事業	60、62、66
	合併事業年度	153
	合併前3年内事業年度	153
	合併等事業年度	87
	合併法人	36、124
	合併法人株式	40
	合併法人等	472、483
	合併法人の業務	56
	株式移転完全親法人	520
	株式移転完全子法人	520
	株式売渡請求	446
	株式均等保有関係	466、469、474
	株式交換完全親法人	447、463
	株式交換完全子法人	446、463
	株式交換完全支配親法人株式	463、485
	株式交換等完全親法人	447、463
	株式交換等完全子法人	446、463
	株式分配	559、572
	株主均等割合保有関係	498、500
	完全子法人	559、572
	完全子法人株式等	135
	完全支配関係	45、53
元本の所有期間	150	
関連法人株式等	133、135、606	
き	議決権のない株式	485、538
	基準年度の実績による方法（簡便法）	131

	期中一括貸倒引当金勘定	326、426
	期中個別貸倒引当金勘定	326、426
	吸収合併	38
【く】	繰延長期割賦損益額	491、543
【け】	経営資源	60、212、375、477、530
	欠損金額	100、253、307、405
	減額対象従業者	115、261、313、411
	現物出資事業	350、352、369、371、375、377、381
	現物出資法人	349、352、354
	現物分配	556、559、563、565、566、569、571
	現物分配法人	556、563、565、566、569、571
【こ】	控除限度超過額	153
	控除余裕額	153
	国外資産等	349、360
	国内資産等	349
	子法人事業	477、479、483、530、532、536
	これらに準ずる者	64、91、192、216 225、352、379、481、534
	これらに準ずるもの	532
	これらに準ずるものの規模	62、214、377、479
【さ】	最後事業年度	69、105、107、109、127、128
	最大株主等	446
	差額負債調整勘定	257、310、408
	差額負債調整勘定の金額	112、261、313、411
【し】	時価評価資産	488、494、540、546
	自己の計算	60、212、375、477、530
	資産及び負債の純資産価額	24、25、27、28、82
	資産調整勘定	257、310、408
	資産調整勘定の金額	111、261、313、411
	資産等超過差額	111、257、261、310、313、408、411
	支配株式	524
	支配株主	220、485、538
	支配関係	94、100、104、140、144、220、253

	273、307、331、405、431、595、608
支配関係事業年度	94、100、253、307、405、596
支配関係発生日	140、273、332、431、609
従業者	56、62、188、192、206、208、214、350 352、369、371、377、472、479、526、532
取得決議	446
承継繰延消費税額等	118
譲渡損益調整資産	71、121、123
譲渡対価の額とされる額	581
新株予約権	363
新株予約権付社債	363
せ 前3年内事業年度	138
前10年内事業年度	87、94、100、254、307、405、596
全部取得条項付種類株式	446
そ 増加資本金額等	24、25、82、238、240
その他株式等	135
た 対価株式	485、538
対象会社	443
退職給与債務引受額	257、261
退職給与引受従業者	115、261、313、411
退職給与負債調整勘定	257、310、408
退職給与負債調整勘定の金額	112、261、313、411
抱合株式	25、28、77、78、82
他の子法人事業	530、532、536
他の者による支配関係	222
短期重要債務見込額	112、115、257、261、310、313、408、411
短期重要負債調整勘定	257、310、408
短期重要負債調整勘定の金額	112、116、261、313、411
単独新設現物出資	349
単独新設分割	188、204、206、212、214、216、218、222、225
て 適格合併	36
適格合併等	472、483
適格株式分配	559
適格現物出資	349、352、354

適格現物分配	556、559、563、565
適格分割	188、192、194
適用期間	141、274、332、432、609
デット・エクイティ・スワップ (DES)	390、391、416
と 同一の者による完全支配関係	48、188、204、349 365、367、466、521
同一の者による支配関係	50、53、188、206、350、369、469、524
当事者間の完全支配関係	42、45、188、204 349、365、367、465、522
当事者間の支配関係	50、188、206、349、369、468、523
特定国外資産等	360
特定資産譲渡等損失額	94、100、144、307、405、596、609
特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額	254
特定適格組織再編成等	141、144、273、331、431、608
特定引継資産	141、144、274、332、432、609
特定保有資産	141、144、274、332、432、609
特定無対価合併	29、30
特定無対価株式交換	500
特定役員	64、91、192、216、225、254 308、352、379、406、481、534
特定役員等	254、308、406
特別支配株主完全子法人	443
の 延払基準の方法	147、277、335、434、491、543
ひ 比較試験研究費の額	156
被合併事業	60、62、66
被合併法人	36、124
被合併法人の確定法人税額	159
被合併法人の株主等に対する剰余金の配当	41
被現物出資事業	352、375、377、381
被現物出資法人	349、352、354
被現物出資法人の業務	371
被現物分配法人	556、563、565、566、569、571
被現物分配法人における欠損金額	595
非支配目的株式等	136
非適格合併	36

非適格合併等対価額	112
非適格株式交換等事業年度	491、543
非適格現物出資	349、352、354
非適格現物分配	563
非適格分割	188、192、194
ふ 複数新設現物出資	349、352、365、367 369、375、377、379、381
複数新設分割	188、192、204、206、212、214、216、218
分割型分割	196
分割計画書	194
分割契約書	194
分割事業	188、192、206、208、212、214、218
分割資本金額等	281、283
分割純資産対応帳簿価額	220、238、240、283、286、288
分割承継親法人株式	201、220、221、265
分割承継事業	192、212、214、218
分割承継等事業年度	264、316、414
分割承継法人	188、192、194
分割承継法人等の業務	208
分割承継法人の株式等	201、265
分割前事業年度	265
分割対価資産	196
分割等事業年度	302、305
分割等前3年内事業年度	264、316、414
分割法人	188、192、194
分割法人の資本等の額のうちその交付の基因となった 当該分割法人の株式に対応する部分の金額	281
分社型分割	196
へ 平均売上金額	156
ほ 簿価純資産価額	498、549
み 未処理欠損金額	87、94
みなし配当の額	581
む 無対価株式交換	466、469、474

	無対価分割	196、238、239
や	役員等	192、216、225、352、379
り	リース譲渡	147、277、335、434、491、543