

Vol.51

今回は **法人税**

# 会員相談室

相談委員 **多田 雄司** (小石川支部)

相談事例  
紹介



電話相談

受付 午前10時～11時50分  
時間 午後1時～2時40分

**03-3354-8520**



事前予約

面接相談・随時相談

**03-5919-7157**



## 親会社の子会社を吸収合併した場合の会計処理と別表五(一)の記載

質問

A社がB子会社を吸収合併したが、A社における合併時の会計処理と法人税申告書別表五(一)の記載方法を教えてください。

- 被合併法人B社の発行済株式の総数は1,000株であり、株主の内訳は次のとおりである。
  - A社 700株 (70%)
  - C社(A社の別の子会社) 200株 (20%)
  - D社(密接な資本・支配関係なし) 100株 (10%)
- 合併法人A社が有するB株式(抱合株式)の帳簿価額は380,000である。
- 合併時のA株1株の時価は1,100である。
- A社はB社の株主(A社を除く)にB株1株につきA株1株を交付した。
- 合併に際して発行したA株は、次のとおりである。
  - 新株 200株
  - 自己株式 100株
  - 合計 300株
- A社が処分する自己株式の帳簿価額80,000(取得時の資本金等の額△50,000、利益積立金額△30,000)
- 合併後資本金とする金額 80,000
- 合併後資本準備金とする金額 15,000
- B社の諸負債に含まれる退職給付引当金
  - 会計上の帳簿価額 70,000
  - 税務上の帳簿価額 0
- B社の資本金、資本準備金、資本剰余金は、法人税における資本金等の額に該当する。240,000(資本金)+48,000(資本準備金)+325,000(資本剰余金)=613,000
- B社の利益準備金、繰越利益は、利益積立金額に該当する。12,000(利益準備金)+95,000(繰越利益)+70,000(退職給付引当金)=177,000
- A社の合併直前の株主資本
  - 資本金 500,000
  - 資本準備金 150,000
  - 繰越利益 400,000
- 適格合併に該当する。
- 合併直前のB社の貸借対照表は、次のとおりである。

合併直前のB社の貸借対照表

諸資産	1,000,000	諸負債	280,000
		資本金	240,000
		資本準備金	48,000
		利益準備金	12,000
		資本剰余金	325,000
		繰越利益	95,000
合計	1,000,000	合計	1,000,000

回答

(1) のれん

- 合併時のB社の資産の帳簿価額から、負債の帳簿価額を控除した金額  
1,000,000-280,000=720,000
- D社(少数株主)分の株主資本の額(簿価)  
720,000×10%(持分割合)=72,000
- 合併時にD社(少数株主)に交付したA株式の時価  
1,100×100株=110,000
- D社(少数株主)分ののれんの額(③-②)

$$110,000 - 72,000 = 38,000$$

(2) 抱合株式消滅差益

$$\text{① A社分の株主資本の額(簿価)} \\ 720,000((1) \text{ ①}) \times 70\% (\text{持分割合}) \\ = 504,000$$

$$\text{② 抱合株式消滅差益} \\ 504,000 (\text{①}) - 380,000 (\text{B株式簿価}) \\ = 124,000$$

(3) 株主資本等変動額(払込資本)

$$\text{① D社(少数株主)分に対応する増加すべき資本の額((1) ③)} \quad 110,000$$

$$\text{② C社(中間子会社)分に対応する増加すべき資本の額} \\ 720,000 \times 20\% (\text{持分割合}) = 144,000$$

$$\text{③ 処分した自己株式の帳簿価額} \quad 80,000$$

$$\text{④ 株主資本等変動額} \\ (\text{払込資本、①+②-③}) \quad 174,000$$

(4) 資本剰余金とする金額

$$174,000 ((3) \text{ ④}) - 80,000 (\text{資本金}) - 15,000 (\text{資本準備金}) = 79,000$$

(5) 受入仕訳

	(借方)		(貸方)
諸資産	1,000,000	諸負債	280,000
のれん	38,000	資本金	80,000
		資本準備金	15,000
		資本剰余金	79,000
		自己株式	80,000
		B株式	380,000
		抱合株式消滅差益	124,000

(6) A社が引き継ぐ利益積立金額

$$\text{① B社の適格合併の日の前日の利益積立金額(引き継ぐべき金額)} \quad 177,000$$

$$\text{② (5)の合併受入仕訳との関係} \\ \text{イ 諸負債に含まれている退職給付引当金の負債としての否認額} \quad 70,000$$

$$\text{ロ その他(①-イ)} \quad 107,000$$

$$\text{ハ 繰越損益金に含まれる抱合株式消滅差益} \quad 124,000$$

$$\text{ニ 資本金等の額との調整額(ロ-ハ)} \\ \Delta 17,000$$

$$\text{ホ 税務仕訳(別表五(一)での調整)}$$

	(借方)		(貸方)
退職給付引当金	70,000	退職給付引当金	70,000
(負債)		(利益積立金額)	

	(借方)		(貸方)
利益積立金額	17,000	資本金等の額	17,000

(7) A社の利益積立金額

区分	①期首	②当期減	③当期増	④期末
自己株式	△30,000			△30,000
退職給付引当金			70,000	70,000
資本金等の額		17,000		△17,000
繰越損益金	400,000	400,000	524,000(注)	524,000
合計額	370,000	417,000	594,000	547,000

(注) 繰越損益金  
400,000(期首)+124,000(抱合株式消滅差益)=524,000

(8) A社が引き継ぐ資本金等の額

$$\text{① B社の適格合併の日の前日の資本金等の額(引き継ぐべき金額)} \\ 613,000 - 380,000 (\text{B株}) = 233,000$$

$$\text{② ①の内訳} \\ 80,000 (\text{資本金}) + 15,000 (\text{資本準備金}) \\ + 79,000 (\text{資本剰余金}) + 80,000 (\text{自己株式}) \\ - 38,000 (\text{のれん}) + 17,000 ((6) \text{ ② ホ}) = 233,000$$

(9) A社の資本金等の額

区分	①期首	②当期減	③当期増	④期末
資本金	500,000		80,000	580,000
資本準備金	150,000		15,000	165,000
資本剰余金			79,000	79,000
利益積立金額			17,000	17,000
自己株式のれん	△50,000		80,000	30,000
		38,000		△38,000
合計額	600,000	38,000	271,000	833,000

検討

合併の会計処理は、企業結合に関する会計基準と同会計基準に関する適用指針(以下「適用指針」という。)に基づいて行う。本事例は、共通支配下の取引のうち、最上位にある親会社の子会社を吸収合併するケースに該当する(適用指針206)。

(1) 会計処理

資産及び負債の受入処理は、親会社の子会社から受け入れる資産及び負債について、合併期日の前日の適正な帳簿価額により計上する。

のれんについては、合併の対価が親会社の株式のみの場合は、D社(少数株主持分)について、少数株主持分相当額と、少数株主に交付した親会社株式の時価(取得の対価)との差額をのれん又は負ののれんとする。

中間子会社(C社)分については、取得の対価の全部が親会社A社の株式の場合は、C社ののれんは計上しない。

抱合株式消滅差損益は、A社(親会社)が合併直前に保有していた子会社株式(抱合株式)の適正な帳簿価額との差額を、特別損益に計上する。

合併により増加する親会社の株主資本の額のうち、自己株式を処分した場合は、増加すべき株主資本の額から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本の増加とする(適用指針80)。

(2) 適格合併の場合の資本金等の額、利益積立金額

適格合併の場合は、合併法人は、被合併法人の資本金等の額を引き継ぐ(法令8①五)。

具体的には、被合併法人の資本金等の額から抱合株式の帳簿価額等を控除した金額になる。

本事例では、A社はB社の資本金等の額613,000から抱合株式380,000を控除した233,000を引き継ぐ。別表五(一)では、回答(5)の受入仕訳中、資本金、資本準備金、資本剰余金のほか、のれん、自己株式が含まれる。更に回答(6)②ホの利益積立金額との調整額(17,000)が構成要素になる。

利益積立金額も被合併法人のそれを引き継ぐ(法令9①二)。本事例では、177,000(質問(11))を引き継ぐ。

別表五(一)では、負債に該当しない退職給付引当金、繰越損益金、回答(6)②ホの利益積立金額との調整額(17,000)が構成要素になる。

注) 内容は、平成25年1月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。