

建物（旧定率法）を合併により受け入れた場合の減価償却 [Profession Journal  
No. 14(2013年4月11日)に掲載]

税理士 石井 幸子

**【問】**

当社（A社：3月決算法人）は、平成25年4月1日にB社を被合併法人とする適格合併（吸収合併）を行いました。B社から移転を受けた資産の中には次の建物があり、B社はこの建物について旧定率法により償却計算を行っていました。

当社は、建物の償却方法として定額法を選定していますが、合併により移転を受けた建物の償却計算はどのように行えばよいのでしょうか。

取得日：平成9年4月1日

耐用年数：50年

取得価額：100,000千円

合併直前の帳簿価額：48,370千円

合併法人が事業の用に供するために要した費用はない。

**【回答（要旨）】**

適格合併により移転を受けた建物の償却計算の基礎となる帳簿価額及び取得日は、被合併法人の帳簿価額の48,370千円及び取得日の平成9年4月1日を引き継ぎます。また、償却方法は、合併法人が選定している方法によることとなります。

耐用年数は、その建物の法定耐用年数によることが原則ですが、中古資産を取得した場合の耐用年数を適用することも可能です。

**1 取得価額・帳簿価額と取得日の考え方**

合併により資産等を移転した場合には、これらの資産等は、原則として、その合併の時の時価による譲渡をしたものとして、時価と被合併法人における帳簿価額との差額を譲渡損益として計上することとされています（法法62①）。

この原則的な取扱いに対する例外として、適格合併により資産等を移転した場合には、被合併法人の合併直前の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、移転する資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることとされています（法法62の2①）。法人税法では、合併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、移転する資産等に対する支配が合併後も継続していると捉えてよい合併を「適格合併」と

位置付け、例外的な取扱いとすることとしています。

適格合併により合併法人に引き継いだ資産の取得価額は、被合併法人における取得価額に、合併法人が事業の用に供するために要した費用の額を加算した金額とされています（法令54①五イ）。

したがって、適格合併により移転するご質問の建物は、被合併法人B社における取得価額及び帳簿価額を引き継ぎ、A社における取得価額は100,000千円、帳簿価額は48,370千円となります。

このように、法人税法では、合併による資産等の移転を、適格要件を満たすか否かによって、時価による譲渡と帳簿価額による引継ぎとに区分しています。譲渡ということになると移転を受ける側では取得ということになり、引継ぎということになると移転を受ける側は引継ぎを受けるということになります。

適格合併による資産等の移転においては、被合併法人における資産等の「歴史」が引き継がれる状態となります。

このため、適格合併により移転を受けた建物の取得日は、合併の日である平成25年4月1日ではなく、被合併法人B社の当初の取得日である平成9年4月1日となります。

ところで、法律上の「取得」には、承継取得と原始取得とがあり、合併による権利の承継は包括承継であるため、合併による資産の取得は承継取得ということになります。合併により資産の移転を受けることは、法人税法上の適格要件を満たすか否かにかかわらず、私法上は資産の「取得」に当たります。

このため、適格合併による資産の移転は引継ぎであって取得ではないとする考え方は、適格合併等の課税関係を整理するための税法独自のものということになります。

しかし、下記2の「減価償却資産の償却方法の届出書」や下記3の「中古資産を取得した場合の耐用年数」に関する規定では、適格合併による被合併法人からの資産の引継ぎを「取得」に含めるものとされています。

## 2 償却方法は引き継げるか

適格合併により移転した資産の取得日や帳簿価額に関しては、上記1において述べたとおり、被合併法人から引き継がれることとなりますが、償却方法に関しては被合併法人から引き継がれることとはされていません。被合併法人から引き継がれた資産の償却方法は、合併後は、合併法人が選定している償却方法によることとなります。

したがって、合併により被合併法人B社から引き継がれた建物は、合併後は、合併法人A社の選定している定額法により償却計算を行うこととなりますが、取得日はB社の取得日である平成9年4月1日となるため、平成19年3月31日以前に取得した資産に適用される旧定額法により償却計算を行います。

このように、被合併法人と合併法人の選定している償却方法が異なっても、「減価償却資産の償却方法の届出書」を提出することにより、被合併法人が選定していた償却方

法を合併後も継続して適用できるケースがあります。

この届出書を提出することができるのは、次の2つのケースです（法令51②四・五）。

- ① 既に償却方法を選定している資産以外の資産を合併により取得した場合（この「取得」には、適格合併による被合併法人からの引継ぎを含みます。）
- ② 合併により新たに事業所を設けたと解し得る場合

適格合併により移転を受けた建物が、合併法人が行っていた事業とは異なる事業に用いられているというような場合には、上記②に該当することになると考えられます。このような場合には、届出書を提出することにより、合併により引き継がれた建物について、合併法人においても旧定率法による償却計算を行うことが可能となります。

この届出書は、新たに事業所を設けた日、つまり、合併の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに提出するものとされています（法令51②五）。

したがって、ご質問のケースで、合併後も旧定率法による償却計算を希望する場合における届出書の提出期限は、平成26年3月期の確定申告書の提出期限である平成26年5月31日となります。

### 3 中古資産の耐用年数を適用できるか

適格合併により引き継がれた資産の償却費を計算する際の耐用年数は、原則として、その資産の法定耐用年数によりますが、中古資産を取得した場合の耐用年数を適用することも可能です。この中古資産を取得した場合の耐用年数が適用できる「取得」には、適格合併による被合併法人からの引継ぎが含まれるためです（耐令3①）。

この中古資産を取得した場合の耐用年数は、適格合併により引き継がれたすべての資産に適用せず、特定の資産にのみ適用することも可能です。

ところで、この中古資産を取得した場合の耐用年数が適用できる「取得」に、適格合併による被合併法人からの引継ぎを含めることとされたのは、平成15年度税制改正後のことです。平成15年度税制改正前は、旧耐用年数の適用等に関する取扱通達関係1-5-13において、適格合併によって被合併法人から引継ぎを受けた資産には中古資産を取得した場合の耐用年数を適用できない旨が明記されていました。これは、適格合併による資産の移転は引継ぎを受けたもので、新たに取得したものではないとする考え方によるものであり、上記1でも述べたとおり、現在においてもこの考え方は変わっていません（参考：国税庁「耐用年数の適用等に関する取扱通達関係（法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）（平成15年12月16日，課法2-22，課審5-22））」）。

適格合併による資産の移転に関して、その根幹にある考え方が変わっていないにもかかわらず、中古資産を取得した場合の耐用年数の適用を認めた背景には、同じく「適格組織再編成」である適格分社型分割などにより移転を受けた資産に、その適用が認められてい

たことにあります。適格合併について中古資産を取得した場合の耐用年数の適用を認めることは、上記の考えとは矛盾することになりますが、適格組織再編成により移転を受けた資産についての取扱いを一本化するために、適格合併により移転を受けた資産についても適用を認めることとしたというわけです。

中古資産を取得した場合の耐用年数を適用して、定額法や旧定額法により償却計算を行う場合の計算の基礎となる取得価額は、被合併法人における取得価額をそのまま使うことはできません。被合併法人の取得価額から被合併法人において既に損金算入した金額を控除した金額、つまり被合併法人における合併直前の帳簿価額を取得価額として償却計算を行います（耐令3③）。具体的な計算方法は、下記4（2）の計算例を参照して下さい。

#### 4 計算例

##### （1）法定耐用年数を適用して旧定額法で償却した場合

B社から適格合併により移転を受けた建物について、法定耐用年数を適用して、旧定額法により償却計算を行うと、次のようになります。

##### 1 適用する耐用年数

法定耐用年数50年

耐用年数50年の旧定額法償却率・・・0.020

##### 2 旧定額法による償却限度額の計算

$100,000 \text{千円} \times 0.9 \times 0.020$ （旧定額法償却率）＝1,800千円

##### （2）中古資産の耐用年数を適用して旧定額法で償却した場合

B社から適格合併により移転を受けた建物について、中古資産を取得した場合の耐用年数を適用して、旧定額法により償却計算を行うと、次のようになります。

##### 1 中古資産を取得した場合の耐用年数の計算

平成9年4月1日～平成25年3月31日・・・16年経過

$(50 \text{年} - 16 \text{年}) + 16 \text{年} \times 20\% = 37.2 \text{年}$  → 37年

耐用年数37年の旧定額法償却率・・・0.027

##### 2 旧定額法による償却限度額の計算

$48,370 \text{千円}$ （被合併法人の帳簿価額） $\times 0.9 \times 0.027$ （旧定額法償却率）＝1,175,391円

##### （3）中古資産の耐用年数を適用して旧定率法で償却した場合

B社から適格合併により移転を受けた建物について、中古資産を取得した場合の耐用

年数を適用し、償却方法の届出書を提出して旧定率法で償却計算を行うと、次のようになります。

**1 中古資産を取得した場合の耐用年数の計算**

平成9年4月1日～平成25年3月31日・・・16年経過

$(50年 - 16年) + 16年 \times 20\% = 37.2年 \rightarrow 37年$

耐用年数37年の旧定率法償却率・・・0.060

**2 旧定率法による償却限度額の計算**

$48,370千円 \times 0.060$  (旧定率法償却率)  $= 2,902,200円$