

法人税実務事例検討

適格分社型分割により移転する 短期の前払費用の取扱い

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

適格分社型分割により移転する資産の帳簿価額は税務上の帳簿価額であることから、短期の前払費用として損金算入された前払費用は帳簿価額 0 円となり、移転する資産に該当しない。

事 例

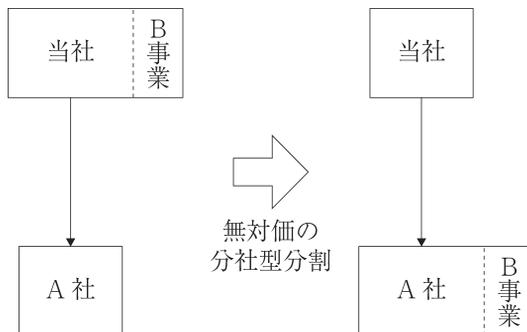
当社は製造業を主たる事業とする 9 月決算法人です。

当社は平成 24 年 10 月 1 日に、当社の 100 % 出資する子会社である A 社に B 製品の製造事業 (B 製品製造事業) を無対価の分社型分割により移転し、今後は B 製品製造事業を 100 % 子会社の A 社で事業継続することとしました。

ところで、B 製品製造事業に関して、販売費及び一般管理費に該当する平成 24 年 10 月分の賃借料 1,000,000 円を同年 9 月に支払うこととなりますが、短期の前払費用として平成 24 年 9 月期の損金として処理する予定です。

この場合において、この平成 24 年 10 月分の賃借料 1,000,000 円は前払費用として移転資産に含めなくてもよろしいですか。

[取引概要図]



I 本事例における法令等の検討**1 分社型分割について**

法人税法第2条第十二号の十において、分社型分割とは次に掲げる分割をいうものとされています。

- イ 分割の日において当該分割に係る分割対価資産が分割法人の株主等に交付されない場合の当該分割（分割対価資産が交付されるものに限る。）
- ロ 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く。）の当該分割

2 100%グループ内での適格分社型分割について

100%グループ内法人間での分社型分割の適格要件は、以下のとおりとなります（法法二十二の十一イ、法令4の3⑥）。

- イ 分割対価として、分割承継法人株式又は分割承継親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないこと
 - ロ 分割前に、分割法人と分割承継法人との間に完全支配関係があること
 - ハ 分割後に、分割法人と分割承継法人との間に完全支配関係が継続することが見込まれていること
- (注) 支配関係がある場合及び共同事業を営む場合は省略しています。

3 無対価分割に係る適格要件

無対価分割に係る適格要件の判定には、

通常の適格要件の判定に加えて、次の保有関係が必要とされています。

- イ 分割法人と分割承継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
 - i 分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係（法令4の3⑥一・二イ）
 - ii 一の者が分割法人及び分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係（法令4の3⑥二ロ）
 - iii 分割承継法人及び当該分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する者が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係（法令4の3⑥二ハ）
 - iv 分割法人が分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係（法令4の3⑥一ロ・二ニ）
- ロ 分割法人と分割承継法人との間に支配関係がある場合
 - i 分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合には、分割型分割については上記イ i 又はiiiの関係、分社型分割については上記イ iv の関係（法令4の3⑦一）
 - ii 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る場合には、分割型分割については上記イ i からiiiの関係、分社型分割については上記イ iv の関係（法令4の3⑦二）
 - ハ 共同事業による分割
共同事業による分割の場合には、上記イ i 又はiiiの関係がある分割型分割（法令4の3⑧）

4 適格分社型分割による譲渡損益

適格分社型分割により分割承継法人に資産等の移転を行った場合には、分割法人は、その分割により移転する資産等をその適格分社型分割の直前の帳簿価額（簿価）により譲渡をしたものとして、その分割法人の所得の金額を計算することとされています（法法 62 の 3）。

5 適格分社型分割による受け入れ

適格分社型分割により資産等の移転を受けた分割承継法人は、その分割により移転を受けた資産等の取得価額をその適格分社型分割の直前の帳簿価額（簿価）に相当する金額とし（法令 123 の 4）、適格分社型分割により増加する資本金等の額は、その適格分社型分割の移転簿価純資産価額となります（法令 8 ①七）。

6 短期の前払費用

法人税基本通達 2-2-14《短期の前払費用》では、『前払費用（一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。以下 2-2-14 において同じ。）の額は、当該事業年度の損金の額に算入されないのであるが、法人が、前払費用の額でその支払った日から 1 年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める』こととされています。

なお、例えば借入金を預金、有価証券等に運用する場合のその借入金に係る支払利

子のように、収益の計上と対応させる必要があるものについては、後段の取扱いの適用はないものとされています。

II 本事例における取扱いの検討

1 適格分社型分割に該当するか

分割法人である貴社は、分割承継法人である A 社の発行済株式のすべてを保有していることから、分割前に完全支配関係があり、かつ、分割後にも完全支配関係が継続することが見込まれています。

また、今回の分社型分割における分割対価として金銭等の交付がないので、上記 I 2 の 100% グループ内での適格要件を満たしています。

さらに、今回の分社型分割が無対価で行われていますが、分割法人である貴社が分割承継法人である A 社の発行済株式のすべてを保有していることから、上記 I 3 iv の無対価の適格要件も満たしており、適格分社型分割に該当することになります。

2 分割法人の帳簿価額による譲渡

適格分社型分割に該当する場合には、分割法人はその分社型分割により移転する資産及び負債をその適格分社型分割の直前の帳簿価額により譲渡したものとされます。

そうすると、貴社が平成 24 年 9 月期において短期の前払費用として損金の額に算入した平成 24 年 10 月分の賃借料 1,000,000 円については、税務上の資産として計上されておらず、移転した資産には該当しないこととなります。

3 分割承継法人の取得価額

適格分社型分割により移転する資産及び負債を受け入れた分割承継法人である A 社は、その適格分社型分割の直前の帳簿価額を取得価額とすることとなります。

そうすると、貴社が平成 24 年 9 月期において短期の前払費用として損金の額に算入した平成 24 年 10 月分の賃借料

1,000,000 円については、税務上の資産として計上されておらず、移転した資産には該当しないため、分割承継法人においても資産の取得に該当しないこととなります。

したがって、A 社において移転を受けた資産として前払費用を計上する必要はありません。

[参 考]

参考までに、平成 24 年 10 月分の賃借料 1,000,000 円が貸貸原価に該当するものであり、税務上の短期の前払費用の適用を受けることができない場合について、記載しておきます。

(貴社)

【会計処理】

賃借料 1,000,000 円 / 現金預金 1,000,000 円

【税務処理】

前払費用 1,000,000 円 / 現金預金 1,000,000 円

A 社株式 1,000,000 円 / 前払費用 1,000,000 円

【税務修正】

前払費用 1,000,000 円 / 賃借料 1,000,000 円

A 社株式 1,000,000 円 / 前払費用 1,000,000 円

(注) 前払費用 1,000,000 円は、税務上の資産として分割法人である貴社から、分割承継法人である A 社へ移転することとなります。

〈貴社の申告調整〉

【別表 4】

区 分		総 額	処 分		
			留 保	社 外 流 出	
		①	②	③	
当期利益又は当期欠損の額	1	円	円	配 当	円
				そ の 他	
加 算	損金経理をした法人税及び復興特別法人税(附帯税を除く。)	2			
	損金経理をした道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3			
	損金経理をした道府県民税利子割額	4			
	損金経理をした納税充当金	5			
	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他
貸 借 料 否 認	10	1,000,000	1,000,000		

【別表 5(1)】

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				
前 払 費 用	3		1,000,000	1,000,000	
A 社 株 式	4			1,000,000	1,000,000

(了)

	大蔵財務協会 ホームページ http://www.zaikyo.or.jp
	大蔵財務協会 オンラインブックショップ http://www.zaikyo.or.jp/bookshop