

法人税実務事例検討

適格分社型分割における負債の取扱い

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分割法人から分割承継法人に移転した資産及び負債は、税務上の帳簿価額で譲渡したものとされることから、会計上の負債であっても税務上の負債に該当しないものは、分割法人から分割承継法人へ税務上の帳簿価額で移転することはできない。

事 例

当社の 100 % 子会社である A 社に当社の賃貸用不動産を分割により移転することとしました。なお、この賃貸用不動産には、会計上は将来の資産除去債務を計上しております。

また、A 社は当社の 100 % 子会社であり、今後も 100 % 子会社とすることが見込まれていることから、この分割は分社型分割として無対価で行うこととしました。

したがって、この分社型分割は、完全支配関係のある親子会社間での分社型分割であり、かつ、この分社型分割後も完全支配関係が継続することが見込まれていることから、適格分社型分割に該当するものと理解しております。

この場合において、当社から A 社へ分社型分割により移転した賃貸用不動産及び資産除去債務の税務上の取扱いはどのようにになりますか。

【分社型分割に係る当社の会計処理】

A 社株式	20,000,000 円	／	賃貸用不動産	50,000,000 円
資産除去債務	30,000,000 円			

【分社型分割に係る A 社の受け入れ会計処理】

賃貸用不動産	50,000,000 円	／	資産除去債務	30,000,000 円
		／	その他の資本剰余金	20,000,000 円

I ▶ 本事例における法令等の検討**1 適格分社型分割による資産等の帳簿価額による譲渡**

法人税法第 62 条の 3 では、『内国法人が適格分社型分割により分割承継法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、第 62 条第 1 項（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）の規定にかかわらず、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社型分割の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。』と規定されており、分割法人では適格分社型分割により移転した資産及び負債は税務上の帳簿価額で譲渡したものとみなされ、法人税の所得金額の計算においては、譲渡損益を計上しないこととなります。

2 適格分社型分割における分割承継法人の資産及び負債の取得価額

法人税法施行令第 123 条の 4 では、『内国法人が適格分社型分割により分割法人から資産及び負債の移転を受けた場合には、当該資産及び負債の取得価額は、法第 62 条の 3 第 1 項（適格分社型分割による資産等の帳簿価額による譲渡）に規定する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）とする。』と規定されており、分割承継法人では適格分社型分割により移転を受けた資産及び負債は、分割法人の税務上の帳簿価額で取得したものとみなされます。

3 税務上の負債について

法人税基本通達 2-2-12（債務の確定の判定）では、『法第 22 条第 3 項第 2 号（損金の額に算入される販売費等）の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当するものとする。』と定められており、次の要件の全てに該当する場合に債務（負債）の計上が認められます。

- (1) 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること
- (2) 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること
- (3) 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること

II ▶ 本事例における取扱いの検討**1 資産除去債務は税務上の負債に該当するか**

貴社が会計処理により負債に計上した資産除去債務は、将来の見込費用を計上したものであることから、上記 I 3 の(1)から(3)の要件の全てに該当するものとして税務上の債務（負債）の計上が認められる場合には該当しません。

したがって、会計処理上は、分割法人である貴社から分割承継法人である A 社に資産除去債務 30,000,000 円が移転しておりますが、税務上は負債の移転は認められません。

2 貴社の税務処理

貴社は会計処理により計上した資産除去債務30,000,000円を、この適格分社型分割においてA社に移転したものとして処理しておりますが、資産除去債務30,000,000

円は税務上の負債に該当しないことから、賃貸用不動産50,000,000円のみが移転したものとして税務処理をすることになります。

(貴社)

【会計処理】

A社株式 20,000,000円 / 賃貸用不動産 50,000,000円
資産除去債務 30,000,000円

【税務処理】

A社株式 50,000,000円 / 賃貸用不動産 50,000,000円

【税務修正】

A社株式 30,000,000円 / 資産除去債務 30,000,000円

● ホームページから申し込めます!

<http://www.zaikyo.or.jp/>

改正税法のすべて データベース

「改正税法のすべてデータベース」は、年1回発行している税制改正解説のバイブル「改正税法のすべて」の過去5年分の「全税目」が閲覧できるデータベースサービスです。使いやすい検索システムにより、税理士等職業会計人、企業の税務経理担当者など日頃税務に携わる方々の事務効率改善を実現します。

DataBase

ご利用料金：お申込み日の翌月1日から1年間10,000円(税込)

< 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
	資産除去債務取崩益	10	30,000,000	30,000,000	
減 算	減価償却超過額の当期認容額	14			
	納税充当金から支出した事業税等の金額	15			
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「14」又は「29」)	16			※
	外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額(別表八(二)「13」)	17			※
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	21			※
資産除去債務取崩益認容損	22	30,000,000	30,000,000		

【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				
資 産 除 去 債 務	3	30,000,000	30,000,000		
A 社 株 式	4			30,000,000	30,000,000

(A 社)

【会計処理】

賃貸用不動産 50,000,000 円 / 資産除去債務 30,000,000 円
 その他の資本剰余金 20,000,000 円

【税務処理】

賃貸用不動産 50,000,000 円 / その他の資本剰余金 50,000,000 円

【税務修正】

資産除去債務 30,000,000 円 / その他の資本剰余金 30,000,000 円

＜A 社の申告調整＞

【別表 5 (1)】

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	〇〇・〇・〇	法人名	A 社
	〇〇・〇・〇〇		

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			
資 産 除 去 債 務	3		30,000,000	※ 30,000,000
資 本 金 等 の 額	4	30,000,000		△ 30,000,000

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	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	円
資 本 準 備 金	33			
利 益 積 立 金 額 (適格分社型分割によるもの)	34		30,000,000	30,000,000

※ 資産除去債務は税務上の負債ではないので、会計処理で取崩益を計上した場合、申告減算することにより所得金額に影響が生じないこととなります。

[参 考]

貴社が賃貸用不動産に係る資産除去債務の計上ではなく、賃貸用不動産の評価損を計上していた場合の取扱いは、以下のようになります。

(貴社)

【会計処理】

A 社株式 20,000,000 円 / 賃貸用不動産 20,000,000 円

【税務処理】

A 社株式 50,000,000 円 / 賃貸用不動産 50,000,000 円

【税務修正】

A 社株式 30,000,000 円 / 賃貸用不動産 30,000,000 円

〔好 評 発 売 中〕

平成25年改訂

国税通則法精解

志場 喜徳郎・荒井 勇・山下 元利・茂串 俊 共編

➤ A5判・1500 頁・定価 6,200 円(本体価格 5,905 円+税)・送料 450 円

平成 25 年改訂に当たっては、前版(平成 22 年改訂)以降の改正項目、とりわけ平成 23 年 12 月改正における、税務調査手続に関する運用上の取扱いの法令上の明確化、更正の請求期間の延長等及び処分理由附記等、国税通則法制定以来の大改正など、全ての改正項目を盛り込み、全ての条文について精細に解説をし、関連法令の改正や主要な判例等を交えて解説しています。

(本誌購読者は定価の 2 割引、送料当会負担)

一般財団法人 大蔵財務協会

〒 102-8335 東京都千代田区三番町 30 の 2

電話 03(3265)4141 FAX 03(3264)0524

<http://www.zaikyo.or.jp>

〈貴社の申告調整〉

【別表 4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	
		〇〇・〇・〇〇	〇〇社	
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 そ の 他 円	
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	
	賃貸用不動産譲渡対価もれ	10 30,000,000	30,000,000	
	減 算	14		
減価償却超過額の当期認容額	14			
納税充当金から支出した事業税等の金額	15			
受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「14」又は「29」)	16		※	
外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額(別表八(二)「13」)	17		※	
所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	21		※	
賃貸用不動産譲渡原価認容	22 30,000,000	30,000,000		

【別表 5(1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

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	
		〇〇・〇・〇〇	〇〇社	
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			
賃 貸 用 不 動 産	3 30,000,000	30,000,000		
A 社 株 式	4		30,000,000	30,000,000

(A 社)

【会計処理】

賃貸用不動産 20,000,000 円 / その他の資本剰余金 20,000,000 円

【税務処理】

賃貸用不動産 50,000,000 円 / その他の資本剰余金 50,000,000 円

【税務修正】

賃貸用不動産 30,000,000 円 / その他の資本剰余金 30,000,000 円

〈 A 社の申告調整〉

【別表 5 (1)】

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	〇〇・〇・〇	法人名	A 社
	〇〇・〇・〇〇		

区 分		期 首 現 在	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③
		利 益 積 立 金 額	減	増	
			①	②	
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
賃 貸 用 不 動 産	3			30,000,000	※ 30,000,000
資 本 金 等 の 額	4		30,000,000		△ 30,000,000

区 分		期 首 現 在	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③
		資 本 金 等 の 額	減	増	
			①	②	
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 (適格分社型分割によるもの)	34			30,000,000	30,000,000

※ 賃貸用不動産の会計上の帳簿価額 20,000,000 円と別表 5 (1)の残額 30,000,000 円の合計金額 50,000,000 円が税務上の帳簿価額に一致します。

(了)