

Up Newsletter



➤ 無対価での会社分割

無対価での会社分割の会計・税務処理

1. 会社分割の法務

100%子会社に対して親会社の事業を移転する吸収分割型の会社分割のケースでは、子会社株式を親会社に交付しても100%の資本関係に変化がないため、無対価での組織再編成とすることが一般的です。分割契約書では、「当社はB社の発行済株式の全部を所有しているため、本件吸収分割に際して、B社は当社に対して株式、金銭、その他の財産の交付を行わない」旨の記載がなされます。会社分割には、原則として株主総会の特別決議による承認が必要です。また、債権者保護手続として、債権者への公告と催告が必要です。分割会社の株主にも承継会社の株主にも、反対株主の株式買取請求権があります(会785①)。

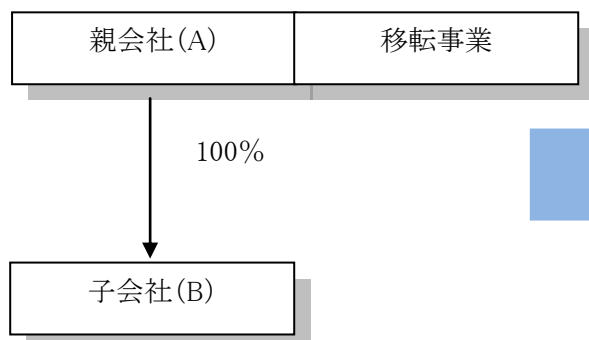
2. 設例

親会社A社が100%子会社B社に、親会社の事業の一部を吸収分割で移転する。移転ビジネスの事業規模がある程度大きく、事業譲渡の手法では個別の資産負債や契約関係を移転させる事務手続きが煩雑になるので、会社分割スキームの採用を検討中。100%子会社への会社分割のため無対価でのグループ内組織再編を検討。親会社での移転事業の時価・簿価は、以下の通り。会計上は、「共通支配下の取引」に該当する。

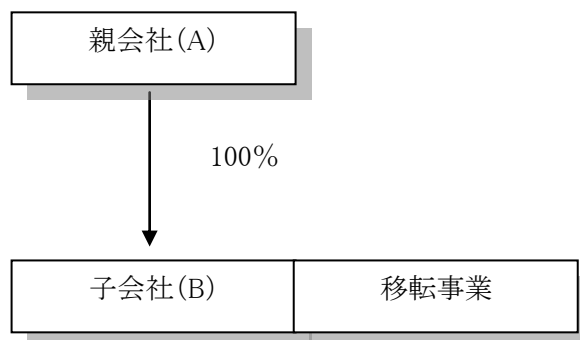
(金額単位:百万円)

諸資産(時価)	3,600(4,800)	諸負債	2,700
		差額(時価)	900(2,100)

【会社分割・前】



【会社分割・後】



3. 会計処理

①親会社A社の会計処理

(金額単位:百万円)

諸負債	2,700	諸資産(簿価)	3,600
その他資本剰余金	900		

100%グループ内部での共通支配下の取引のため、簿価譲渡の取引とされます。無対価の場合は、会計上は税務

上のように親会社で子会社株式の取得と考えません。移転純資産の額に相当する株主資本の額を、取締役会決議等で意思決定して減少させます(企業結合適用指針 203-2(2)①)。すなわち、通常はその他資本剰余金をマイナスさせます。その他資本剰余金が期末時点でマイナスとなる場合は、その他利益剰余金(繰越利益剰余金)に振り替えます。

その他利益剰余金	900	その他資本剰余金	900
----------	-----	----------	-----

②子会社 B 社の会計処理

諸資産(簿価)	3,600	諸負債	2,700
		その他利益剰余金	900

100%グループ内部での共通支配下の取引のため、親会社の会計簿価で子会社 B が資産負債を取得します。時価での取得はしません。承継会社である子会社サイドでは、分割対価として子会社株式を発行した場合も無対価の場合も、会計上は株主資本を増加させます。無対価のケースでは、株式を発行していないので資本金と資本準備金は増加しません。分割親会社の株主資本に対応して、その他資本剰余金またはその他利益剰余金が増加します(企業結合適用指針 437-3、会計規 38②)。

4. 税務処理

①親会社 A 社の税務処理

諸負債	2,700	諸資産(簿価)	3,600
子会社株式(B)	900		

株式継続保有要件等を満たせば、無対価でも適格分社型分割に該当します(法法 2①十二号の十一)。この場合は含み損益は認識されず、親会社の資産は税務簿価で譲渡したものと取り扱われます。無対価の会社分割は、税務上は A 社が分割対価として B 子会社株式を受け取り、同時に B 社の株式併合で元の株数まで減少したものと取り扱われます。国税庁 HP の質疑応答事例では、会社分割契約書への対価の省略や理由の記載等の一定条件を満たせば、無対価の子→親と親→子の会社分割のケースは税務上の適格に該当すると明示されています。親会社での資産の含み益 1,200 百万円は、税務簿価が 900 百万円増加した B 子会社株式の含み益として振り替えられます(法令 119①七、法令 119 条の 3⑬)。

②子会社 B 社の税務処理

諸資産(簿価)	3,600	諸負債	2,700
		資本金等の額	900

子会社サイドでは、移転する簿価純資産だけ資本金等の額が増加します(法令 8①七)。なお、B 子会社株式を直

後に売却予定のケースでは、非適格の分社型分割とされます。非適格の会社分割では、親会社で資産の譲渡益が1,200百万円計上されます。子会社では、資産を時価の4,800百万円で取得して時価純資産2,100百万円で資本金等の額を増加させます。

5. 申告調整

子会社株式(B社)	900	利益積立金	900
-----------	-----	-------	-----

上記の3.と4.の比較により、差異が調整されます。親会社サイドでは上記の通り、会計上は株主資本(利益剰余金)が減少します。税務上は、子会社株式が増加します。このため、分割会社である親会社の会計処理と税務処理の相違点について申告調整が必要となります。承継会社である子会社では、利益積立金を資本金等の額にする振替調整が必要となります。

<別表四>

記載不要です。

<別表五(一)>

I 利益積立金額の計算に関する明細書				
区分	期首利益積立金	期中増減		期末
		減少	増加	
利益準備金				
別途積立金				
子会社株式(B社)	—		900	900
繰越損益金		900	—	△900
II 資本金等の額の計算に関する明細書				
項目	期首資本金等の額	期中増減		期末
		減少	増加	
資本金	—			—
資本準備金				
その他資本剰余金	—	900	900	—
利益積立金	—	—	—	—

親会社では、会計上でその他資本剰余金が減少しますがマイナスとなるためその他利益剰余金(繰越利益剰余金)に振り替えます。上記では、会計処理に基づく増減は申告調整と区別を明示するために斜体で表示しています。

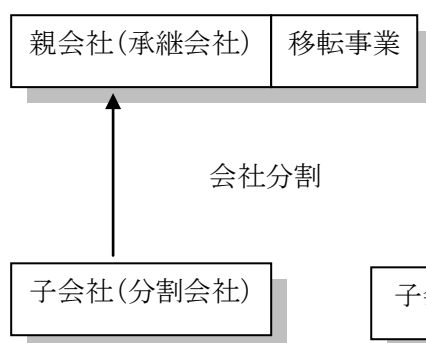
6. その他留意点

上記設例の通り、税務上の子会社株式簿価は会計上の簿価よりも増加します。このため、将来の子会社株式売却時点では、税務上の子会社株式売却益が会計上より過小計上されますので、別表四で減算する申告調整が必要となります。また、無対価での会社分割や資産の移転は、経済的な観点からは問題があるようにも見えます。しかし、100%グループ内での取引のため、税務上は税制適格要件を満たす限り問題となりません。親会社の保有する子会社株式(B社)の税務簿価は増加します。つまり、無対価分割でも親会社から子会社への経済的利益の供与があったとは認められず、寄附金認定の問題は生じません。

7. 平成 22 年度税制改正

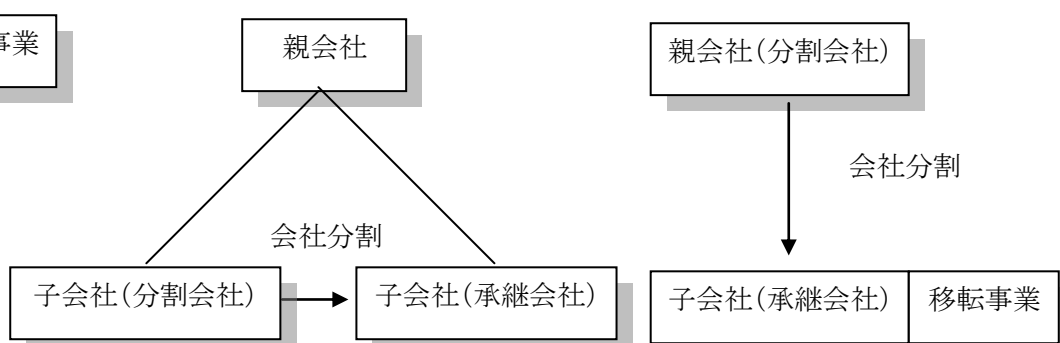
平成 22 年度税制改正では、無対価の会社分割について処理方法が明確化されました。すなわち、上記の税務処理の解釈論が法文上で明文化されました。無対価での親→子の会社分割は分社型で、子→親や兄弟会社間の会社分割は分割型と定義されました(新・法法 2①十二号の九口、十二号の十口)。

【分割型分割】

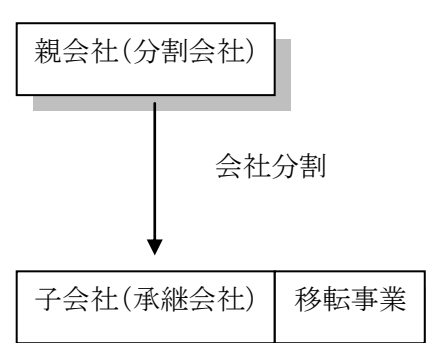


分割承継法人が分割法人の株式 100%を保有している場合

【分社型分割】



分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合



分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合

この改正は、平成 22 年 10 月 1 日以降の組織再編成から適用されます。吸収分割において抱合せ株式や自己株式がある場合は、別途の会計・税務処理が必要となります。

Reference Purpose Only

本レターに掲載している情報は、一般的なガイダンスに限定されています。この文書は、個別具体的ケースに対する会計・税務のアドバイスをするものではありません。会計上の判断や税法の適用結果は、事実認定や個別事情によって大幅に異なることがあります。また、解説の前提となる会計規則や税制が変更されている可能性もあります。実際に企画・実行される場合は、当事務所の担当者にご確認ください。