

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2020年2月1日号

無対価の非適格組織再編の税務上の取扱いの留意点 ～想定外の状況を回避するために～

1 はじめに

無対価の組織再編の税務処理については、平成22年度税制改正により適格要件の整備等が行われたが、特に非適格となる場合についての処理が不明瞭であったこと等により、平成30年度税制改正により、適格要件の見直し及び非適格となった場合の課税関係の明確化等が行われた。しかし、この無対価非適格組織再編の税務上の取扱いは、難解な内容を含んでおり、想定外の処理となる場合や、税務処理の決定が困難になる場合がある。

無対価の組織再編と聞くと、一般的には関係ないと感じる人も多いかもしれないが、会社法では対価の発行は任意とされているため、特に100%グループ内で行う場合など、実は頻繁に利用されている。適格要件を満たさなければ無対価の非適格組織再編に該当してしまうため、あまり珍しいことではないというのが実情である。

本ニュースレターにおいては、典型的なケースの処理について考察し、税務上の事前の検討が必要である点を確認する。

2 無対価非適格組織再編の典型例と税務上の取扱い

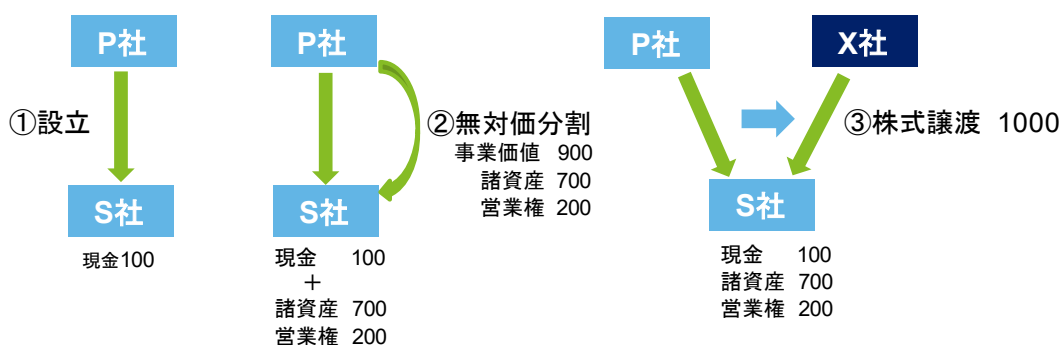
(1) 典型例

無対価非適格組織再編の典型的なケースを考えてみることにする。

<P社がA事業を外部のX社に売却するケース>

- ① P社は、許認可等を準備する必要性から、先に現金出資100によりS社を100%子会社として新設した
- ② P社からS社にA事業を分社型分割した。100%グループ内のため、対価は発行しなかった。A事業の事業価値は900であり、このうち、営業権的価値(独立取引営業権(*1)を除く)は200である
- ③ P社はS社株式の100%を外部のX社に1,000で譲渡した

(*1) 独立取引営業権…法人税法施行令123の10③に定める、営業権のうち独立した資産として取引される慣習のあるもの。



②の無対価分割の処理について、以下考察する。

(2) ②無対価分割の適格性

まず、②の無対価分割の適格性について検討する。

分割法人 P 社、分割承継法人 S 社で、P 社と S 社間の資本関係はすぐに無くなる見込みであり、当該分割は非適格分割に該当する(法人税法 2 十二の十一、法人税法施行令 4 の 3⑧)。

非適格分割のため、S 社における分割による資産・負債の受入れは、基本的に時価により行われる。

(3) 資産調整勘定・差額負債調整勘定に関する規定

分割承継法人 S 社における受入処理を決定するに当たり、次に問題となるのが、法人税法 62 の 8(非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等)の規定である。

この規定は、非適格分割等(事業のおおむね全部が移転するもの)により分割承継法人等が資産・負債の移転を受けた場合において、対価として交付した金銭等の価額の合計額と、受け入れた資産・負債(営業権については独立取引営業権に限る)との差額について、資産調整勘定または差額負債調整勘定として受け入れ、その後 5 年間にわたり損金又は益金の額に算入するものである。

一般に、事業の単位での譲渡または組織再編が行われる場合には、その事業価値総額相当(営業権相当も含まれる)の対価が交付されるため、事業価値総額から営業権以外の資産・負債(営業権については独立取引営業権に限る)を控除した差額を営業権相当として判断し、資産調整勘定(マイナスの場合は差額負債調整勘定)として扱う規定である。

ここで、無対価組織再編においては、その対価が発行されないため、平成 30 年度税制改正により、以下のような規定が新設された(法人税法施行令 123 の 10⑯)。

- A) 当該非適格分割等が省略形 (*2)に該当する場合において、一定の資産評定 (*3)が行われているとき:
次のイーロを資産調整勘定、ローイを差額負債調整勘定とする。
- イ) 当該非適格分割等により移転を受けた事業に係る営業権(独立取引営業権を除く)の当該資産評定による価額
 - ロ) 当該非適格分割等により移転を受けた事業に係る将来の債務で当該内国法人がその履行に係る負担の引受けをしたものの額として財務省令で定める金額
- B) 当該無対価分割等により移転を受けた資産(営業権にあつては、独立取引営業権に限る)の取得価額(一定の資産評定を行っている場合には、イに掲げる金額を含む)の合計額が当該無対価分割等により移転を受けた負債の額(退職給与負債調整勘定、短期重要債務負債調整勘定、及び上記ロに掲げる金額を含む)の合計額に満たない場合:
資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額は無いものとする。
無いものとされた結果、負債超過の部分について受入仕訳の貸借がバランスしなくなるが、その部分について「改正税法のすべて 平成 30 年版」においては、「その満たない部分の金額は寄附金の額その他その満たない部分の金額の性質に応じた処理となります。」¹と記載されている。
- C) A・B に該当しない場合:
明文の規定は無いが、「改正税法のすべて 平成 30 年版」において、「いずれにも該当しないときは、通常どおり法人税法第 62 条の 8 第 1 項又は第 3 項の規定により資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額を計算することになります。」¹と記載されている。負債超過の場合には B)の処理となるため、C)に該当するのは資産超過の場合のみであり、受け入れた資産と負債の差額相当の負債調整勘定が認識されることになると考えられる。
- (*2) 省略形: 対価を発行しても資本関係に影響を及ぼさないため、対価を省略したものと認められる場合の資本関係として、分割法人が分割承継法人を 100%保有する場合、及び法人税法施行令 4 の 3②二口または⑥二イ(2)に該当する場合(全ての株主の保有比率が分割法人と分割承継法人、合併法人と被合併法人で等しい場合)が規定されている。
- (*3) 一定の資産評定: 非適格分割等により移転する資産及び負債の価額の評定(公正な価額によるものに限る。)で、当該非適格分割等の後に当該資産及び負債の譲渡を受ける者、当該資産及び負債を有する法人の株式若しくは出資の譲渡を受ける者その他の利害関係を有する第三者又は公正な第三者が関与して行われるものとされている(法人税法施行規則 27 の 16②)。

¹「改正税法のすべて 平成 30 年版」(大蔵財務協会)より抜粋

(*4) 履行に係る負担の引受けをしたものの額として財務省令で定める金額: 分割承継法人等がその履行に係る負担の引受けをした将来の債務の内、次に掲げるものの額(法人税法施行規則 27 の 16③)

- 上記資産評定による価額が当該資産評定を基礎として作成された貸借対照表に計上されている負債に係るもの
- その額、その算定の根拠を明らかにする事項及びその算定の基礎とした事項を記載した書類を保存している場合のその書類に記載されているもの

(4) 当該典型例における取扱い

このように、無対価の非適格分割等の受入れ処理を検討するに当たっては、「一定の資産評定」が行われる時に該当するかどうかの判断をする必要がある。

一般に、このような無対価非適格分割等が行われる場合には、分割等の時には 100%グループ内であるから対価の発行が省略されるが、その後株式の売却が想定されているために非適格となっている場合が多く、その株式の売却にあたり、買手によるデューデリジェンスが行われることが一般的である。

「改正税法のすべて 平成 30 年版」によると、この一定の資産評定について以下のように解説されている。

「対価の省略が可能な組織再編成が行われるのは基本的に 100%グループ内であることから、非適格になるのは事業の移転先法人の株式のグループ外の者への譲渡が予定されている場合や事業再生の場合が想定されます。グループ外の者への譲渡の場合において、取引価格の決定に際して参考とされた営業権の価額は一応公正な営業権の価額とみることができると考えられることから、このような場合のデューデリジェンスにおける価額をもって営業権の価額として税務上も受け入れるというものです。したがって、この「関与」とは、非適格合併後にその非適格合併により移転した資産及び負債又はその資産及び負債を有する法人の株式の譲渡を受ける者がその譲渡をする者との間でその譲渡の対価の額に関する合意をするに際して参考とする程度の関与で足りるものと考えられます。また「公正な第三者」とは、例えば、第三者として事業再生に関する者などが該当します。¹⁾」

このように無対価の非適格組織再編の後に株式を外部に売却し、その際に適切なデューデリジェンスが行われれば、それを受け入れることが示されている。しかし、このようなデューデリジェンスは売買株式の全体について行われるのが一般的であり、非適格組織再編により移転する部分だけについて行われることは稀である。そこで、全体について行われたデューデリジェンスによる評価内容を移転対象の部分と分割承継法人等にあらかじめあった部分(この例では現金のみ)に合理的に分けることが可能であり、移転部分の評価書を合理的に作成し、買手もその内容に関与する場合には、この要件を満たすことが可能と考えられる。

本例においても、デューデリジェンスが行われ、非適格分割による移転資産の時価が諸資産 700、営業権相当 200ということが買手も関与して評価される場合には、S 社における受入仕訳は次のようになると考えられる。

借方		貸方	
諸資産	700	資本金	900
資産調整勘定	200		

一方、買手が実質的にグループ内企業であること等により合理的なデューデリジェンスが行われない場合や、分割部分の合理的な評価書を作成しない場合、また、具体的な売り先が決まらないが将来売却することを予定して非適格分割が行われる場合(買手が関与できない)には、一定の資産評定を行う場合には該当しないと考えられる。

これらの場合には、一定の資産評定が行われる時には該当しないため、(3)B・C)のように、営業権相当部分はないものとして処理することになり、負債超過の場合には(3)B)、資産超過の場合には(3)C)に従って処理を行う。

本件において、もし一定の資産評定が行われる時に該当しないとの判定になった場合には、資産超過のため(3)C)により法人税法 62 の 8①にて処理し、以下の受入仕訳になると考えられる。

借方		貸方	
諸資産	700	差額負債調整勘定	700

負債調整勘定はこの後、5年にわたり益金算入されるため、資産評定が行われないとの判定になった場合には、資産評定が行われたとの判定になった場合に比べ、資本金等になるはずだった部分が負債調整勘定になり、トータルで見た益金算入額が拡大することになる。

3 まとめ

このように、無対価の非適格組織再編についての具体的処理については、難解な規定が置かれており、資本金等になるはずだった部分が将来の益金になってしまう場合があるほか、一定の資産評定が行われていると本当にいえるのかどうか等、判断が困難な部分がある。

ただし、前述のとおり、無対価の非適格組織再編が行われる場合には、一般に、その後の株式売却があり買手によるデューデリジェンスが行われるため、買手の関与をもって組織再編による移転部分の合理的な評価を行っておけば、一定の資産評定が行われる場合に該当し、対価が発行された場合と同様の税務処理となる。そのため、買手と連携して合理的な評価を行うことにつき、事前の検討が好ましいと考えられる。

無対価の非適格組織再編は意外に普通に行われるものであるため、事前に税務上の取扱いを確認し、税務処理が困難にならないように準備する必要がある点、ご注意いただきたい。

(東京事務所 大野 久子)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000(代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533(代)

email tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社並びにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DTI 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイトトウシュトーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数指します。DTTL(または"Deloitte Global")ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTLはクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2020. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001