

疑問 相談

法人税

適格分割型分割により分割法人の株主が株式簿価の付替えをした場合の繰延譲渡損益の取扱いについて

Q

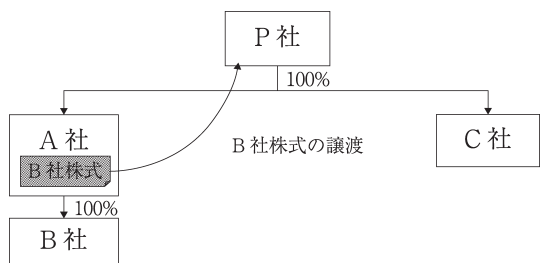
当社グループはP社（内国法人）を親法人として、P社との間に完全支配関係を有するA社、B社及びC社（いずれも内国法人）により構成されています。

X1期において、A社はその100%子法人であるB社の株式を100%親法人であるP社に譲渡しました（図①参照）。当該譲渡は完全支配関係のある内国法人間での譲渡損益調整資産の譲渡に該当したため、A社においては、B社株式の譲渡に伴う株式譲渡損を繰り延べています。

その後、当期（X3期）において、B社を分割法人とし、C社を分割承継法人とする適格分割型分割を実施しました（図②参照）。本件適格分割型分割では分割法人の株主であるP社に対して、分割対価資産（C社株式のみ）の全てが直接交付されています。

適格分割型分割を行った場合、分割法人の株主（本件ではP社）においては分割法人株式（本件ではB社株式）から分割承継法人株式（本件ではC社株式）への簿価付替えが行われると聞いているのですが、当該付替えは、A社において繰り延べた譲渡損失を実現すべき事由に該当するのでしょうか。その場合、A社において損金の額に計上すべき繰延譲渡損失の金額はいくらになるのでしょうか。

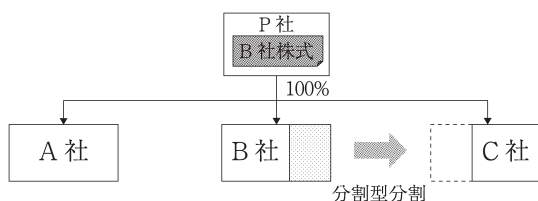
【図①】（X1期／B社株式譲渡）



【譲渡損益の繰延べにおける各社ステータス】

譲受法人	: P社
譲渡法人	: A社
	(B社株式の譲渡に係る繰延譲渡損失を計上)

【図②】 (X 3 期 / 本件分割型分割)



【分割型分割における各社ステータス】

分割法人の株主：P社
 分割法人：B社
 分割承継法人：C社

A 本件分割型分割により、P社は有価証券（B社株式）を譲渡したものとみなされるため、繰り延べた譲渡損益を実現すべき事由が生じたことになるものと考えられます。この場合の計上すべき繰延譲渡損益の金額は、繰延譲渡損益のうち譲渡した有価証券の数に対応する部分の金額と規定されています。本件の場合、有価証券の譲渡は行ったものとみなされるものの、譲渡した有価証券の数自体はゼロであるため、結果としてA社において損金の額に計上すべき繰延譲渡損失の金額は0円と算定されます。

額又は益金の額に算入することにより、その譲渡損益を繰り延べることとなります（法法 61 の 13 ①）。

② 繰延譲渡損益の実現

譲渡法人が上記①の譲渡損益調整資産に関する譲渡損益の繰延べの規定の適用を受けた場合において、その後一定の事由が生じたときは、その繰延べの対象とした譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額の全部又は一部を当該譲渡法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することにより、その譲渡損益を実現することになります（法法 61 の 13 ②③④）。この一定の事由には、譲受法人における有価証券である譲渡損益調整資産と銘柄を同じくする有価証券の譲渡（当該譲受法人が取得した当該銘柄を同じくする有価証券である譲渡損益調整資産の数に達するまでの譲渡に限ります。）が含まれており、その場合の実現すべき譲渡損益額は、当該譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額のうちその譲渡をした数に対応する部分の金額とされています（法令 122 の 14 ④六）。

【解 説】

1 制度の概要

(1) 譲渡損益調整資産

① 譲渡損益の繰延べ

内国法人（譲渡法人）がその有する譲渡損益調整資産（固定資産、土地等、有価証券、金銭債権、繰延資産で一定のもの）を譲渡法人との間に完全支配関係のある他の内国法人（譲受法人）に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金の

(2) 適格分割型分割における分割法人の株主の取扱い

内国法人が所有株式を発行した法人の行った金銭等不交付分割型分割により分割承継法人の株式の交付を受けた場合には、当該所有株式（すなわち、分割法人株式）のうち当該分割型分割により当該分割承継法人に移転した純資産に対応する部分の譲渡を行ったものとみなして、有価証券の譲渡損益を計算するものとされています。この場合、譲渡対価の額、譲渡原価の額はいずれもその分割法人株式の当該分割型分割の直前の帳簿価額に法令 23 ①二に規定する割合（分割移転割合）を乗じて計算した金額とされているため、株式譲渡損益は計上されません（法法 61 の 2 ④、法令 119 の 8 ①）。また、分割承継法人株式の取得価額も、基本的には分割法人株式の当該分割型分割の直前の帳簿価額に分割移転割合を乗じた金額とされています（法令 119 ①六）。結果として、分割法人株式の当該分割型分割の直前の帳簿価額に分割移転割合を乗じて計算した金額を分割承継法人株式の取得価額に付け替えることとなります。

2 本件の取扱い

(1) 繰り延べた譲渡損失を実現すべき事由

P社が保有するB社株式のうち、本件分割型分割によりC社に移転した純資産

に対応する部分については、譲渡を行ったものとみなされます（法法 61 の 2 ④）。一方、譲渡損益調整資産に係る繰延譲渡損益を実現すべき事由として、譲渡損益調整資産の譲受法人による有価証券の譲渡が規定されています（法令 122 の 14 ④六）。よって、当期（X 3 期）の本件分割型分割により、X 1 期に繰り延べた譲渡損益を実現すべき事由が生じていることとなります。

(2) 損金の額に計上すべき繰延譲渡損失の金額

上記(1)の場合に損金の額に計上すべき繰延譲渡損失の金額は、当該繰延譲渡損失に相当する金額のうちその譲渡した数に対応する部分の金額と規定されています（法令 122 の 14 ④六）。本件では、P社（譲受法人）において分割移転割合に相当する有価証券の譲渡を行ったものとみなされるものの、有価証券を譲渡した数自体はゼロであるため、A社（譲渡法人）において損金の額に計上すべき繰延譲渡損失の金額は0円と算定されます。

本件分割型分割が無対価分割であった場合には、法法 61 の 2 ④において、「譲渡を行ったもの」とみなされるものには該当しないため、そもそも法法 61 の 13 ②に規定する事由には該当しないものと考えられます。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 ビジネス タックス サービス

パートナー 千頭和 英樹 シニアマネジャー 武井 知美 シニアアソシエイト 三浦 光太》