

疑問 相談

源泉所得税・法人税

交付金銭等がない非適格分割型分割における みなし配当に係る源泉徴収及び株式譲渡損益の取扱い

Q 当社グループは、A社を分割承継法人、B社を分割法人、P社を分割法人の株主（保有割合 100%）とする会社分割を行う予定です。本件分割ではA社株式のみの交付を予定しておりますが、税務上非適格分割型分割に該当するため、みなし配当が生じる場合には、分割法人であるB社において当該みなし配当金額に係る 20%の源泉所得税の徴収・納付が必要となります（本件では復興特別所得税について考慮しないものとします）。しかしながら、本件分割においては金銭の交付が行われないことから、B社は当該源泉所得税相当額を天引きすることができません。このような場合にはどのように源泉徴収すればよいのでしょうか。また、P社において旧株（B社株式）に係る譲渡損益は認識されるのでしょうか。

本件分割に係る前提条件等は下記のとおりです。

- ・ P社の分割直前に保有するB社株式の税務上の帳簿価額 500,000 千円
- ・ P社へ交付されるA社株式の分割時の時価 400,000 千円
- ・ 本件の分割に係る分割移転割合（法令 23 ①二） 0.400
- ・ B社の分割直前の資本金等の額 600,000 千円

A 本件では、非適格分割型分割であるため、みなし配当が生じますが、金銭等の交付がないことから、分割法人であるB社が徴収・納付すべき源泉所得税相当額については、分割法人の株主であるP社が、B社に対し支払った上で、B社が当該税額を納付することが理論上想定されます。

さらに、本件は金銭等の交付がない分割型分割であるため、P社において株式譲渡損益の計上は要せず、また、みなし

配当が生じているため、新株（A社株式）の取得価額は、株式譲渡原価（旧株（B社株式）の分割直前の帳簿価額に分割移転割合を乗じた金額）とみなし配当金額を合計した金額となります。

新株（A社株式）交付時にP社で想定される税務上の仕訳は下記となります（単位は千円）。

| | | | |
|--------|---------|---------|---------|
| (A社株式) | 360,000 | (B社株式) | 200,000 |
| | | (みなし配当) | 160,000 |
| (租税公課) | 32,000 | (現預金) | 32,000 |

【解 説】**1. みなし配当及びその源泉徴収について**

非適格分割型分割により、みなし配当が生じる場合には、分割法人であるB社において当該みなし配当金額の20%の源泉所得税につき徴収・納付を要することになります(所法181①、182)。(※本問では、復興特別所得税については考慮しないものとします)

また、株主であるP社においては、当該みなし配当につき受取配当等の益金不算入の規定を適用することができます(法法23、24①二)。

本件の非適格分割型分割ではP社へ交付された分割対価資産(分割承継法人A社の株式)の時価が、分割法人B社の分割直前の分割資本金額等のうち、P社の保有株式数に対応する金額を超えるため、その超える部分の金額は、P社におけるみなし配当として認識されることとなります。本件のみなし配当金額は以下のとおり計算されます(法法24①二、法令23①二)。

① 交付されるA社株式の分割時の時価

400,000千円

② B社の分割資本金額等のうち、P社保有のB社株式数に対応する金額

$600,000 \text{千円} \times 0.400 \times 100\% = 240,000 \text{千円}$

③ みなし配当金額

① - ② = 160,000千円

したがって、本件の非適格分割型分割では当該みなし配当金額160,000千円について20%の源泉所得税32,000千円の徴収・納付を要することになります。

一般的には、非適格分割型分割でみなし配当が生じる場合には、分割法人において源泉

所得税の徴収・納付を要することからも、その源泉所得税相当額以上の金銭を株主に対し交付するケースが多いものと思われます。したがって、本件のように、分割対価資産として分割承継法人株式のみを交付し、金銭交付を行わないケースは稀であると考えられますが、この金銭交付がないケースの場合には、分割対価資産につき源泉所得税を天引きすることができないことから、分割法人の株主が源泉徴収義務者である分割法人に対し当該源泉所得税相当額を支払うといったようなことが理論上想定されます。

したがって、本件の非適格分割型分割ではみなし配当が生じることになりますが、分割承継法人であるA社株式のみを交付し、金銭交付は行わないことから、源泉徴収義務者である分割法人B社では、分割法人の株主であるP社から当該源泉所得税相当額を回収することになると考えられます。

2. 株式譲渡損益の認識及び新株の取得価額について

分割型分割を行った場合において、金銭等の交付がなく、分割法人の株主に対し分割承継法人株式のみが交付される場合には、旧株(分割法人の株式)の譲渡について、株式譲渡原価(旧株の分割直前の帳簿価額に分割移転割合を乗じた金額)が株式譲渡対価と等しいものとして取り扱われるため、株式譲渡損益は生じないこととなります(法法61の2①④、法令119の8①)。

本件の分割型分割では金銭交付がなく、分割法人の株主であるP社へ分割承継法人株式であるA社株式のみが交付されることから、P社において、株式譲渡損益の認識は要しないこととなります(註)。

また、株式譲渡損益が生じないことから、株式譲渡対価として取得する新株（A社株式）の取得価額については、株式譲渡原価（旧株（B社株式）の分割直前の帳簿価額に分割移転割合を乗じた金額）が原則として引き継がれることとなります。

ただし、みなし配当が生じる場合には、当該みなし配当控除後の株式譲渡対価が株式譲渡原価と等しくなるため、結果として新株（A社株式）の取得価額は、株式譲渡原価とみなし配当金額を合計した金額となります。

本件の新株（A社株式）の取得価額は以下のとおり計算されます（法法 61 の 2 ①④、法令 119 ①六、119 の 8 ①）。

① 株式譲渡原価

500,000 千円 × 0.400 = 200,000 千円

② みなし配当金額

160,000 千円

③ A社株式の取得価額

① + ② = 360,000 千円

（注）金銭等の交付がある分割型分割において、分割法人の発行済株式の全部を直接又は間接に保有する株主が存在する場合には、グループ法人税制の適用により、分割法人の株主において株式譲渡損益は認識せず、当該株式譲渡損益相当額については資本金等の額の増減項目として取り扱われることとなります（法法 61 の 2 ⑥、二十六、法令 8 ①十九）。本件における P 社は分割法人 B 社の 100% 株主となりますので、仮に金銭等の交付がある場合であっても、株式譲渡損益は認識されず、当該株式譲渡損益相当額は P 社での資本金等の額の増減項目として取り扱われることとなります。

《税理士法人トーマツ ビジネス タックス サービス

パートナー 岩本 和紀 マネジャー 武石 祐誠 アソシエイト 中木 新》

大蔵財務協会

刊行書籍のご案内

本誌で購読者は
定価の 2 割引・送料当会負担



平成
26
年
版

譲渡所得・山林所得・株式等の譲渡所得等関係
租税特別措置法通達逐条解説

一色 広己 編 A 5 判・1400 頁・定価（本体価格 4,667 円+税）

通達の趣旨や背景、考え方や実務上の留意事項等を逐条的に解説。関連する法律・通達の条文、裁判例、裁決例をも収録した実務必携書。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3265) 4141 FAX 03 (3264) 0524