

無対価の非適格分社型分割が行われた場合における差額負債調整勘定の取扱い

November 2022

In brief

企業による第三者への事業の売却の一つの手法として、無対価の非適格分社型分割により新会社に対象事業を切り出した上で、第三者にその新会社の株式を売却する事例がみられます。

対象事業にかかる資産負債の状況および価値算定の結果に基づき、売手と買手で合意された新会社株式の取引価格によっては、新会社において差額概念としての負ののれんが生じる場合があります。しかし、非適格分社型分割により生じる差額負債調整勘定の金額の計算において、当該負ののれんを営業権の価額に含めるべきか否かについては規定上明らかではありません。

この点について、国税庁質疑応答事例「無対価の非適格分社型分割が行われた場合における差額負債調整勘定の金額について」において、差額概念としての負ののれんの差額負債調整勘定の金額の計算における取扱いが明確化されています。本ニュースレターでは、当該の質疑応答事例に基づく税務上の取り扱いについて解説します。

In detail

1. 非適格分割における資産調整勘定及び差額負債調整勘定の取扱い

内国法人が非適格分割(分割法人が直前において行う事業及びその事業に係る主要資産負債のおおむね全部が移転する非適格分割に限る)により資産負債の移転を受けた場合において、その分割が親法人から完全子法人に対する分割であるときは、以下の方法により資産調整勘定または差額負債調整勘定を計算することとされています。

- ① 無対価の分割であり、かつ、分割に際して資産評定(第三者の行うデューデリジェンスなど)が行われている場合(②の場合を除く)
イ) 口を超える場合、その超える部分の金額を資産調整勘定とし、口がイを超える場合、その超える部分の金額を差額負債調整勘定とする。
 - イ) 非適格分割により移転を受けた事業に係る営業権(独立取引営業権(独立した資産として取引される慣習のある営業権)を除く)の価額
 - ロ) 非適格分割により移転を受けた事業に係る将来の債務(履行が確定しているものを除く)でその履行に係る負担の引受けをしたものとの価額
- ② 無対価の分割であり、かつ、債務超過の事業の分割である場合
資産調整勘定または差額負債調整勘定は認識されない。

③ ①②以外の無対価の分割の場合、もしくは、有対価の分割の場合

対価の額(無対価の分割の場合はゼロ)と移転資産(独立取引営業権を含む)および負債(退職給与負債調整勘定および短期重要負債調整勘定を含む)の時価純資産価額との差額を資産調整勘定または差額負債調整勘定の金額とする。

2. 問題の所在および国税庁質疑応答事例による回答

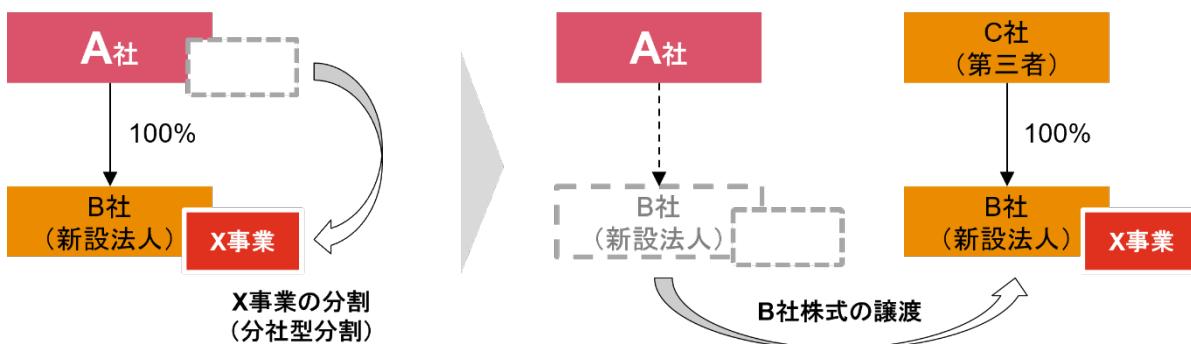
上記1①に該当する非適格分社型分割においては、上記(イ)と(ロ)の差額で資産調整勘定または差額負債調整勘定を算出することとなりますが、一定の資産評定の結果として、差額概念としての負ののれんが生じる場合において、当該負ののれんを(イ)の営業権の価額に含めるか否かは必ずしも明らかではありませんでした。

親法人から完全子法人に対する無対価の非適格分社型分割の場合における分割承継法人の増加資本金等の額は移転資産(営業権にあっては、独立取引営業権に限る)の価額(資産調整勘定を含む)から移転負債の価額(退職給与負債調整勘定、短期重要負債調整勘定および差額負債調整勘定を含む)を控除した金額とされていることから、当該負ののれんを(イ)の営業権の価額に含めるか否かにより、分割承継法人において認識する差額負債調整勘定の額および増加資本金等の額に差異が生じることとなるため、分割承継法人における将来の税金費用に影響を与える論点となります。

この点、国税庁質疑応答事例「無対価の非適格分社型分割が行われた場合における差額負債調整勘定の金額について」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/53.htm>)において、マイナスの差額概念としての負ののれんが一定の資産評定に基づくものである限り、(イ)の営業権の価額に含める旨が明らかにされています。

以下設例に基づき、負ののれんを(イ)の営業権の価額に含める場合の差額負債調整勘定の金額を解説します。

設例



資産評定に基づくB社(X事業)の実態貸借対照表

資産	300億円	負債	120億円
		負ののれん	130億円
		買収価額	50億円

差額負債調整勘定の計算

上記設例においては、A社からA社の完全子法人であるB社に対する無対価の分割であり、分割に際して資産評定(第三者によるデューデリジェンス)を行っており、かつ、X事業は債務超過ではないため、1①の方法により差額負債調整勘定を計算します。

前述の質疑応答事例によれば、一定の資産評定に基づく差額概念としての負ののれんは(イ)の営業権に含めることとされており、(イ)は130億円となります。(口)は0であることから、本設例における差額負債調整勘定は以下の通り、130億円となります。

資産	300億円	負債	120億円
		差額負債調整勘定	130億円
		資本金等の額	50億円

※差額負債調整勘定

(イ)-130億円

(口) 0

(口)-(イ)= 130億円

(参考)仮に負ののれんを(イ)に含めない場合

資産	300億円	負債	120億円
		資本金等の額	180億円

※差額負債調整勘定

(イ) 0

(口) 0

(口)-(イ)= 0

The takeaway

売手側で事前に新会社に事業を分社型分割により移管した上で、買手が当該分社型分割にかかる分割承継法人株式を取得する取引においては、本ニュースレターで紹介した差額負債調整勘定にかかる論点以外にも、様々な税務上の論点が生じる可能性があります。

取引実施後に分割承継法人において不測の課税関係が生じることを避けるため、このような取引を実施する場合には、買手側でも事前に十分に課税関係を検討することが重要となります。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

八木 淑恵

シニアマネージャー

唐沢 聰

マネージャー

丸山 卓也

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

www.pwc.com/jp/tax-academy

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに約 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.