

会社分割によりデリバティブ取引を移転する場合の税務処理 [Profession Journal  
No. 17(2013年5月2日)に掲載した原稿の基づき起稿]

公認会計士・税理士 有田 賢臣

**【問】**

当社（P社）は、分社型分割により完全子会社（S社）を新設したいと思っています。

S社には、未決済のデリバティブ取引を含む資産及び負債を移転する予定ですが、税務処理上、気を付けるべき点をご教授下さい。

なお、この移転するデリバティブ取引に対して、税制上、ヘッジ処理は適用しておりません。

**【回答（要旨）】**

適格分割の場合には、移転するデリバティブ取引について、みなし決済損益額を認識し、分割法人において益金の額又は損金の額に計上した上で、分割承継法人においてその戻入処理を行います。

非適格分割の場合には、移転事業に係る資産・負債のほか、デリバティブ取引についても時価で譲渡したものとして、移転事業の譲渡損益を分割法人において益金の額又は損金の額に計上します。

分割承継法人では、移転を受けるデリバティブ取引の時価評価額を資産調整勘定又は差額負債調整勘定に計上します。

**1 一般的なデリバティブ取引の税務処理**

平成12年度税制改正前の制度においては、デリバティブ取引は、その決済が行われるまで損益を認識しないものとされていましたが、これを利用した租税回避が問題となりました。

そこで、平成12年度税制改正により、企業会計においてデリバティブ取引が時価評価されることになったことに併せて、法人税においても、デリバティブ取引を時価評価して、その評価損益を各事業年度の所得に反映させることとなりました（法61の5①）。

法人税法61条の5第1項においては、内国法人が締結したデリバティブ取引のうち、事業年度終了の時に未決済となっているものについては、決済したものとみなし、それによって算出される利益の額又は損失の額（＝みなし決済損益額）を益金の額又は損金の額に算入することとなります。

当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入したみなし決済損益額は、翌事業年度において損金の額又は益金の額に算入することにより戻入処理が行われます（法令120①）。

戻入処理の時期について、条文上は明記されていませんが、以下で説明するように、適格組織再編成の時（期中）にもみなし決済損益の計上が行われることから、みなし決済損益が計上された直後に戻入処理が行われると考えざるを得ません。つまり、期末でみなし決済損益を計上する通常の場合においては、戻入処理は期首に行われることとなります。

なお、繰延ヘッジ処理を適用している場合には、そのヘッジが有効である限り、デリバティブ取引のみなし決済損益額は、繰延ヘッジ処理においては各事業年度の益金の額又は損金の額に算入せず、時価ヘッジ処理においてはヘッジ対象の資産等の時価評価損益額に合わせて各事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとなります。

## 2 適格分割でデリバティブ取引を移転する場合の税務上の取扱い

### (1) 分割法人

適格分割によってデリバティブ取引を移転する場合には、その適格分割の直前におけるみなし決済損益額は、分割法人において益金の額又は損金の額に算入され（法法61の5②）、分割承継法人において戻入処理が行われます。改めて言うまでもありませんが、分割法人の分割事業年度の翌事業年度においては、この戻入処理が行われることはありません（法令120①）。

適格組織再編成では、組織再編時に損益は計上されないものとされていますが、デリバティブ取引を移転する場合には損益が計上されることとなるため、注意が必要です。

### (2) 分割承継法人

適格分割によってデリバティブ取引を移転する場合には、上記（1）においても述べましたが、分割法人の分割事業年度に計上されたみなし決済損益額については、分割承継法人の分割事業年度において戻入処理が行われます（法令120②）。

次の設例を用いて、適格分社型分割によってデリバティブ取引を移転した場合の会計上・税務上の処理及び別表4と別表5（1）の記載方法を説明します。

#### 【設例】

S社に移転する資産 : 1,000（簿価＝時価）

S社に移転するデリバティブ取引のみなし決済損益額 : 50

S社に移転する負債 : 600

S社は、会社分割の対価としてS社株式（時価450）のみをP社に交付する。

## ① 分割法人（P社）

### 〈会計上の処理〉

単独新設分割により子会社を設立した場合の分割法人の会計処理は、共通支配下の取引として処理されます（企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（以下「企業結合指針」といいます。）260項）。

資産及び負債の適正な帳簿価額を基礎として移転の処理が行われますが、その帳簿価額には、時価（又は再評価額）をもって貸借対照表価額としている場合のその価額及び対応する評価・換算差額等の各内訳科目（その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益及び土地再評価差額金）の額が含まれ、原則として、そのまま引き継ぐこととされています（企業結合指針408項）。

移転するデリバティブ取引に係る分割期日の前日の帳簿価額（前期末の貸借対照表価額）が40である場合の仕訳は、以下のとおりとなります。

なお、法人税法上の取扱いとは異なり、移転するデリバティブ取引を会社分割直前の時価に評価替えることは、想定されていないものと思われます。

(借)	移転負債	600	(貸)	移転資産	1,000
	S社株式	440		デリバティブ資産	40

### 〈税務上の処理〉

設例による税務上の処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

まず、移転するデリバティブ取引について、みなし決済損益額を認識します。

(借)	デリバティブ資産	50	(貸)	デリバティブ損益	50
-----	----------	----	-----	----------	----

次に、みなし決済損益額の認識によって計上されたデリバティブ資産についても、他の移転資産・負債と同様に簿価譲渡の処理を行います（法法62の3①）。

適格分社型分割により交付を受けた分割承継法人（S社）の株式の取得価額は、当該適格分社型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を減算した金額となります（法令119①七）。

なお、組織再編成で移転する「資産」や「負債」には、オフバランスの「資産」や「負債」（正確には、「資産」や「負債」ではなく、「資産や負債と同様に価値のあるもの」とでも言った方がよいかもしれません。）も含まれる、と解する必要があります。そこで、法人税法上、デリバティブ取引を個別の「資産」や「負債」として認識する規定はないものの、デリバティブ取引に係る損益の繰延べと戻入れの手法として認識される「デリバティブ資産」・「デリバティブ負債」の金額は、移転資産・移転負債の帳簿価額に含まれる

こととなるわけです。

(借)	移転負債	600	(貸)	移転資産	1,000
	S社株式	450		デリバティブ資産	50

#### 〈申告調整〉

設例による税務上の申告調整を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。会計上の仕訳と税務上の仕訳の差異から申告調整仕訳が作成されます。

(借)	デリバティブ資産	40	(貸)	デリバティブ損益	50
	S社株式	10			

#### 〈別表4及び別表5(1)の記載方法〉

別表4及び別表5(1)の記載に当っては、この申告調整仕訳について、各勘定科目の相手科目を「**利益積立金額**」にして分解すると分かりやすくなります。

(借)	<b>利益積立金額</b>	50	(貸)	デリバティブ損益	50
				(利益積立金額)	

この仕訳から、区分欄を「デリバティブみなし決済損益額」として所得金額の「加算(留保)」欄に50と記載すればよいことが分かります。利益積立金額については、貸借ともに50が計上されているため、結果的には変動させる必要はありません。

(借)	デリバティブ資産	40	(貸)	<b>利益積立金額</b>	40
-----	----------	----	-----	---------------	----

この仕訳から、区分欄を「デリバティブ資産」として利益積立金額の「増③」欄に40と記載すればよいことが分かります。

(借)	S社株式	10	(貸)	<b>利益積立金額</b>	10
-----	------	----	-----	---------------	----

この仕訳から、区分欄を「S社株式」として利益積立金額の「増③」欄に10と記載すればよいことが分かります。

別表4 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
加 算	デリバティブみなし決済損益 額	50	50	

別表5 (1) I 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分	期首現在利 益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
	①	②	③	④
デリバティブ資産	▲40		40	0
S社株式			10	10

## ② 分割承継法人（S社）

## 〈会計上の処理〉

単独新設分割により子会社を設立した場合の分割承継法人の会計処理は、共通支配下の取引として処理されます（企業結合指針261項）。

分割法人から受け入れる資産及び負債は、分割期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上します。増加すべき払込資本（資本金、資本準備金、その他資本剰余金）の内訳は、会社計算規則49条に基づき決定します。

移転するデリバティブ取引に係る分割期日の前日の帳簿価額（前期末の貸借対照表価額）が40である場合の仕訳は、以下のとおりとなります。

(借) 移転資産	1,000	(貸) 移転負債	600
デリバティブ資産	40	その他資本剰余金	440

## 〈税務上の処理〉

設例による税務上の処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

まず、移転資産・負債を受け入れる処理を行います。適格分社型分割により移転を受けた資産・負債の取得価額は、当該適格分社型分割の直前の分割法人における帳簿価額となります（法令123の4）。

資本金等の額については、分割法人の当該適格分社型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を減算した金額だけ増加します（法令8①七）。

なお、上述のとおり、デリバティブ取引に係る損益の繰延べと戻入れの手法として認識される「デリバティブ資産」・「デリバティブ負債」の金額は、移転資産・移転負債の帳簿価額に含まれることとなります。

(借)	移転資産	1,000	(貸)	移転負債	600
	デリバティブ資産	50		資本金等の額	450

次に、分割法人において益金の額に算入したみなし決済損益額について、分割承継法人において損金の額に算入することにより戻入処理を行います。

この戻入処理は、移転資産・負債の受入仕訳を計上すると同時に Rowe れます。

(借)	デリバティブ損益	50	(貸)	デリバティブ資産	50
-----	----------	----	-----	----------	----

#### 〈申告調整〉

設例による税務上の申告調整を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。会計上の仕訳と税務上の仕訳の差異から申告調整仕訳が作成されます。

(借)	デリバティブ損益	50	(貸)	デリバティブ資産	40
				資本金等の額	10

#### 〈別表4及び別表5(1)の記載方法〉

別表4及び別表5(1)の記載に当っては、この申告調整仕訳について、各勘定科目の相手科目を「**利益積立金額**」にして分解すると分かりやすくなります。

(借)	デリバティブ損益	50	(貸)	<b>利益積立金額</b>	50
	(利益積立金額)				

この仕訳から、区分欄を「デリバティブみなし決済損益額」として所得金額の「減算(留保)」欄に50と記載すればよいことが分かります。利益積立金額については、貸借ともに50が計上されているため、結果的には変動させる必要はありません。

(借)	<b>利益積立金額</b>	40	(貸)	デリバティブ資産	40
-----	---------------	----	-----	----------	----

この仕訳から、区分欄を「デリバティブ資産」として利益積立金額の「減②」欄に40と記載すればよいことが分かります。

(借)	<b>利益積立金額</b>	10	(貸)	資本金等の額	10
-----	---------------	----	-----	--------	----

この仕訳から、区分欄を「資本金等の額」として利益積立金額の「減②」欄に10と記

載すると共に、区分欄を「利益積立金額」として資本金等の額の「増③」欄に10と記載すればよいことが分かります。

別表4 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額	処分		
			留保	社外流出	
		①	②	③	
減	デリバティブみなし決済損益額	50	50		
算					

別表5（1）Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
	①	②	③	④
デリバティブ資産		40		▲40
資本金等の額		10		▲10

別表5（1）Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額
		減	増	
	①	②	③	④
その他資本剰余金			440	440
利益積立金額			10	10

### 3 非適格分割でデリバティブ取引を移転する場合の税務上の取扱い

分社型分割により完全子会社を新設する場合には、適格要件を満たすことが多いと思われませんが、会社分割後に分割承継法人の株式を譲渡することが予定されているような場合には、その分社型分割は、非適格分割となります。

#### （1）分割法人

非適格分割においては、分割法人は、他の移転資産・負債と同様に、デリバティブ取引を時価で譲渡したものとして、移転する事業の譲渡損益を分割法人の分割事業年度に計上します（法法62①）。

## (2) 分割承継法人

非適格分割においては、分割承継法人は、時価でデリバティブ取引の移転を受けますが（法法62①）、デリバティブ取引は資産・負債としては計上されません。

法人税法上、デリバティブ取引を個別の「資産」や「負債」として認識する規定はなく、期末の時価評価と戻入処理の「手法」としてデリバティブ資産・負債を認識することはあっても、期中の取引によりデリバティブ取引の移転を受けた場合において、デリバティブ取引を資産・負債として計上することは想定されていないのです。

この点は、損益の繰延べと戻入れの手法として認識されるデリバティブ資産・負債が、税務上の引当金に類似したものであると整理すれば理解できます。

例えば、貸倒引当金は、適格組織再編成では引き継がれますが、非適格組織再編成では引き継がれません。デリバティブ資産・負債も貸倒引当金と同様に、非適格組織再編成では引き継がれないこととなります。

次の設例を用いて、非適格分社型分割によってデリバティブ取引を移転した場合の会計上・税務上の処理及び別表4と別表5（1）の記載方法を説明します。

### 【設例】

S社に移転する資産 : 1,000（簿価＝時価）

S社に移転するデリバティブ取引のみなし決済損益額 : 50

S社に移転する負債 : 600

S社は、会社分割の対価としてS社株式（時価450）のみをP社に交付する。

### ① 分割法人（P社）

#### 〈会計上の処理〉

単独新設分割により子会社を設立した場合の分割法人の会計処理は、共通支配下の取引として処理されます（企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（以下「企業結合指針」といいます。）260項）。

資産及び負債の適正な帳簿価額を基礎として移転の処理が行われますが、その帳簿価額には、時価（又は再評価額）をもって貸借対照表価額としている場合のその価額及び対応する評価・換算差額等の各内訳科目（その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益及び土地再評価差額金）の額が含まれ、原則として、そのまま引き継ぐこととされています（企業結合指針408項）。

移転するデリバティブ取引に係る分割期日の前日の帳簿価額（前期末の貸借対照表価額）が40である場合の仕訳は、以下のとおりとなります。

なお、法人税法上の取扱いとは異なり、移転するデリバティブ取引を会社分割直前の時価に評価替えることは、想定されていないものと思われます。

(借) 移転負債	600	(貸) 移転資産	1,000
S社株式	440	デリバティブ資産	40

ここで、会社分割後にS社株式を譲渡することが予定されているために非適格分割と判断されるというケースであれば、共通支配下の取引に該当せず、取得（パーチェス）の会計処理を行うべきではないかという指摘が想定されます。

共通支配下の取引とは、結合当事者企業のすべてが、企業結合の前後で同一の株主により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいいますが（企業結合指針201項）、設例において、P社がS社を支配する関係は一時的であるからです。

経済的実質は、S社に切り出した事業を現金で譲渡したのと同じ状況にあるため、取得として処理することも十分に合理的と思われませんが、企業会計基準委員会（ASBJ）の企業結合専門委員会専門委員である布施伸章氏の著書「詳解 組織再編会計Q&A 清文社」の118頁に次の解説があり、実務上は、個々の企業結合の内容に応じて判断せざるを得ません。

**[補足]会社分割後に分離先企業の株式の売却を予定している場合**

実務では、ある事業部門の売却を前提に、売却対象事業を単独新設分割により100%子会社とし、その子会社を第三者に売却する場合（子会社株式を売却する場合や当該子会社と第三者との合併により合併後会社が子会社ではなくなる場合）がある。共通支配下の取引は企業結合の前後で同一の株主による支配が一時的ではない場合の企業結合の会計処理を定めているので、売却を前提とした単独新設分割は、共通支配下の取引には該当しないのではないかと意見もある。

しかし、当該組織再編が共通支配下の取引に該当しないとしても、当該子会社が第三者との間で企業結合されておらず、また、子会社株式の処分も行われていない以上、単独新設分割時に新設会社において移転資産を時価評価したり、分割会社において移転損益を認識することはできないものと考えられる。

したがって、会社分割後に分離先企業の株式の売却を予定している場合であっても、まず、単独新設分割の会計処理を共通支配下の取引に準じて行い、分割会社が取得した新設会社株式の売却に関する会計処理は、金融商品会計基準の定めに従うことになると考えられる。

**〈税務上の処理〉**

設例による税務上の処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

適格分割とは異なり、デリバティブ取引に係るみなし決済損益額の計上は行いません。

時価評価が適正に行われていれば、交付される分割承継法人株式の時価には、移転する

デリバティブ取引の時価が反映されているはずですが、その一方で、デリバティブ取引は税務上の資産・負債でないことから移転資産・負債には含まれません。このため、デリバティブ取引の評価損益に相当する金額は譲渡損益として計上されます。

(借)	移転負債	600	(貸)	移転資産	1,000
	S社株式	450		譲渡損益	50

#### 〈申告調整〉

設例による税務上の申告調整を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。会計上の仕訳と税務上の仕訳の差異から申告調整仕訳が作成されます。

(借)	デリバティブ資産	40	(貸)	譲渡損益	50
	S社株式	10			

#### 〈別表4及び別表5(1)の記載方法〉

別表4及び別表5(1)の記載に当っては、この申告調整仕訳について、各勘定科目の相手科目を「**利益積立金額**」にして分解すると分かりやすくなります。

(借)	<b>利益積立金額</b>	50	(貸)	譲渡損益	50
				(利益積立金額)	

この仕訳から、区分欄を「非適格分割による移転資産等の譲渡損益額」として所得金額の「加算(留保)」欄に50と記載すればよいことが分かります。利益積立金額については、貸借ともに50が計上されているため、結果的には変動させる必要はありません。

(借)	デリバティブ資産	40	(貸)	<b>利益積立金額</b>	40
-----	----------	----	-----	---------------	----

この仕訳から、区分欄を「デリバティブ資産」として利益積立金額の「増③」欄に40と記載すればよいことが分かります。

(借)	S社株式	10	(貸)	<b>利益積立金額</b>	10
-----	------	----	-----	---------------	----

この仕訳から、区分欄を「S社株式」として利益積立金額の「増③」欄に10と記載すればよいことが分かります。

#### 別表4 所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総 額	処 分	
		留 保	社外流出
	①	②	③

加	非適格分割による移転資産等の譲渡損益額	50	50		
算					

別表5(1)I 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
	①	②	③	④
デリバティブ資産	▲40		40	0
S社株式			10	10

## ② 分割承継法人（S社）

### 〈会計上の処理〉

単独新設分割により子会社を設立した場合の分割承継法人の会計処理は、共通支配下の取引として処理されます（企業結合指針261項）。

分割法人から受け入れる資産及び負債は、分割期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上します。増加すべき払込資本（資本金、資本準備金、その他資本剰余金）の内訳は、会社計算規則49条に基づき決定します。

移転するデリバティブ取引に係る分割期日の前日の帳簿価額（前期末の貸借対照表価額）が40である場合の仕訳は、以下のとおりとなります。

(借) 移転資産	1,000	(貸) 移転負債	600
デリバティブ資産	40	その他資本剰余金	440

上記①においても述べましたが、取得（パーチェス）として処理することも考えられます。

### 〈税務上の処理〉

設例による税務上の処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

分割承継法人が非適格分社型分割により移転を受けた資産・負債の取得価額は、その非適格分社型分割時の時価となります。

一方、移転を受けるデリバティブ取引については、資産・負債として計上されることはなく、分割時においてはオフバランスとなります。

資本金等の額については、分割法人に交付した分割承継法人株式のその非適格分社型分割時の時価だけ増加します（法令8①七）。

時価評価が適正に行われていれば、分割法人に交付した分割承継法人の株価には、移転を受けるデリバティブ取引の分割時の時価が反映されています。

結果として、移転を受けるデリバティブ取引の含み損益相当額について借方差額又は貸方差額が生ずることとなります。借方差額となる場合は資産調整勘定で処理され、貸方差額となる場合は差額負債調整勘定で処理されます（法法62の8）。

以上の処理により、移転を受けるデリバティブ取引の評価損益は、適格分割であれば、戻入処理により即時に益金の額又は損金の額となりますが、非適格分割であれば、資産調整勘定又は差額負債調整勘定を通して60ヶ月で益金の額又は損金の額となります。

なお、分割事業年度期末におけるみなし決済損益の計上額及び翌事業年度の戻入処理額は、分割が適格分割であるのか非適格分割であるのかにかかわらず、同額となります。

(借)	移転資産	1,000	(貸)	移転負債	600
	資産調整勘定	50		資本金等の額	450

#### 〈申告調整〉

設例による税務上の申告調整を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。会計上の仕訳と税務上の仕訳の差異から申告調整仕訳が作成されます。

(借)	資産調整勘定	50	(貸)	デリバティブ資産	40
				資本金等の額	10

#### 〈別表5（1）の記載方法〉

別表5（1）の記載に当たっては、この申告調整仕訳について、各勘定科目の相手科目を「**利益積立金額**」にして分解すると分かりやすくなります。

(借)	資産調整勘定	50	(貸)	<b>利益積立金額</b>	50
-----	--------	----	-----	---------------	----

この仕訳から、区分欄を「資産調整勘定」として利益積立金額の「増③」欄に50と記載すればよいことが分かります。

(借)	<b>利益積立金額</b>	40	(貸)	デリバティブ資産	40
-----	---------------	----	-----	----------	----

この仕訳から、区分欄を「デリバティブ資産」として利益積立金額の「減②」欄に40と記載すればよいことが分かります。

(借)	<b>利益積立金額</b>	10	(貸)	資本金等の額	10
-----	---------------	----	-----	--------	----

この仕訳から、区分欄を「資本金等の額」として利益積立金額の「減②」欄に10と記載すると共に、区分欄を「利益積立金額」として資本金等の額の「増③」欄に10と記載

すればよいことが分かります。

別表5(1)Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
	①	②	③	④
資産調整勘定			50	50
デリバティブ資産		40		▲40
資本金等の額		10		▲10

別表5(1)Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期首現在資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額
		減	増	
	①	②	③	④
その他資本剰余金			440	440
利益積立金額			10	10