

無対価分割の会社法と税法における取扱い [Profession Journal No. 23 (2013年 6月13日) に掲載した記事を基に起稿]

税理士 竹内 陽一

1 会社法における無対価分割

会社法 758 条 4 号（株式会社に権利義務を承継させる吸収分割契約）では、承継会社が分割会社に金銭等を交付する場合には、吸収分割契約においてその金銭等について一定の事項を定めなければならない、とされていますが、同号は、吸収分割契約において、承継会社が対価を交付しないことを選択することができる、ということを示すものです。承継会社が対価を交付しないということになると、剰余金の配当が行われなため、その分割は、「無対価吸収分社型分割」ということになります。

会社法においては、「分割型分割」は、分割会社が対価等の交付を受けて、それを株主に剰余金の配当として交付するものということになるため、会社法には、「無対価分社型分割」というものはあっても、剰余金の配当が行われることのない「無対価分割型分割」というものはありません。

新設分割では、新設分割設立会社（以下「設立会社」といいます。）が新設分割会社（以下「分割会社」といいます。）に対して交付する設立会社の交付株式数は法定記載事項とされており、設立会社の株式を必ず分割会社に交付しなければならないため、会社法においては、「無対価新設分割」というものもありません。

吸収分割では、完全支配関係にある会社間において、親会社が分割会社となり子会社が承継会社となる分割（以下「完全親子型分割」といいます。）、子会社が分割会社となり親会社が承継会社となる分割（以下「完全子親型分割」といいます。）、兄弟会社が分割会社と承継会社となる分割（以下「完全兄弟型分割」といいます。）、一方の兄弟が他方の兄弟の株式を保有しているために完全な兄弟型ではないが親会社と兄弟会社で株式の全てを保有している場合に兄弟会社が分割会社と承継会社となる分割（以下「不完全兄弟型分割」といいます。）の 4 種類の分割（注）とこれら以外の分割を想定することができます。

（注）税法上は、完全親子型分割は分社型分割、他の 3 種類の分割は分割型分割となり、この 4 種類の分割は全て適格分割とされています。

なお、無対価分割を行う場合には、分割契約書において、これらの完全親子関係等を記載し、無対価条項を設けることとなります。

2 無対価分割の税法上の取扱いの概要

(1) 分割型分割と分社型分割の区分

無対価分割においては、剰余金の配当が行われなため、会社法上は「分社型分割」ということとなりますが、税法上、この会社法上の「分社型分割」は、分割型分割と分社型分割に分かれることとなります。

平成22年度改正において、分割法人が分割承継法人の株式の全部又は一部を保有している場合の分割(分割承継法人が分割法人の株式の全部を保有している場合を除きます。(注))を分社型分割とし、他の分割を分割型分割とすることとされました(法法二十二の九ロ・十二の十ロ)。

(注)分割承継法人が分割法人の株式の全部を保有している場合には、分割法人が分割承継法人の株式の一部を保有しているときであっても、分社型分割とはせず、分割型分割とすることとされています((3) の表の i (i) 参照)。

無対価分割においては、対価が交付されないため、まず、これを分割型分割と分社型分割のいずれと捉えるのかということが問題となります。

平成22年度改正前は、この判断に関しては、無対価分割を対価の交付が省略された分割と捉えた上で、個々の分割の実態を見て、対価の交付が省略されなかった場合にはどのような分割となったのかということ想定し、分割型分割と分社型分割のいずれであるのかということ判断する、という考え方が採られていました。

これに対して、平成22年度改正においては、上記のとおり、株式の保有関係によって一律に分割型分割と分社型分割のいずれとなるのかを決めることとされたわけです。

すなわち、分割法人が分割承継法人の株式を一株でも保有していれば、その無対価分割は分社型分割とされ、分割法人が分割承継法人の株式を全く保有していなければ、その無対価分割は分割型分割とされることとなります。例外は、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合の無対価分割で、この無対価分割に関しては、仮に、分割法人が分割承継法人の株式の一部を保有していたとしても、分割型分割とされることとなります。

(2) 適格判定

無対価分割の適格判定に関しても、平成22年度改正において、株式の保有関係に着目して一律に判定することとされています。

平成22年度改正前は、対価の交付を省略しなかった状態の分割を想定して、個々に適格判定を行うこととされていましたが、株式の継続保有要件などに関して、無対価分割においてはそもそも株式の交付が行われなことから全て非適格分割となってしまうというような問題が生じていました。

平成22年度改正は、このように、同改正前において、そもそも適格とはなり得ないというようなものについて、適格とする可能性を開いた、という点では、評価されるべきものと考えます。

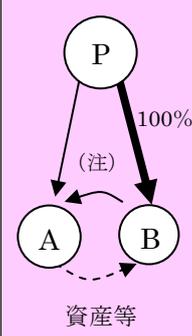
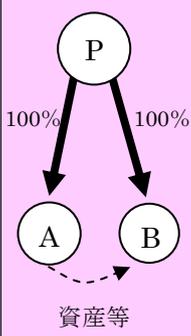
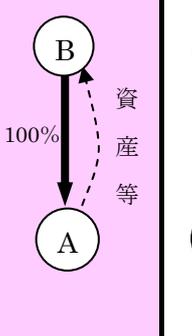
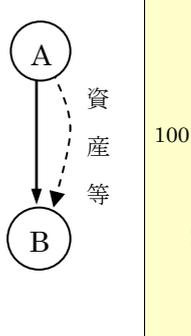
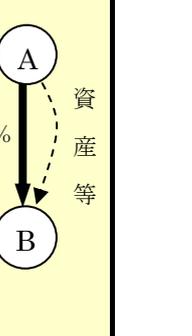
平成22年度改正後は、次の（３）の表において適格分割型分割・適格分社型分割とされているもののみが適格とされ、他の無対価分割は、非適格とされることになっています（法令４の３⑥）。

ただし、この適格判定に関しては、移転する資産及び負債が債務超過状態となること等により、結果的に価値が０と評価されて無対価分割となったものについては、一律に非適格となってしまい、という問題が生ずることとなっています。

（３）分割型分割と分社型分割の区分及び適格判定の概要

上記（１）の分割型分割と分社型分割の区分及び上記（２）の適格判定について、その概要を示すと、次の表のとおりとなります。

<無対価分割の分割型分割と分社型分割の区分及び適格判定の概要>

会社法	無対価吸収分割（「分社型分割」）					
	分割型分割			分社型分割		
法人税法	非適格分割	適格分割			非適格分割	適格分割
	i 分割型分割 (iv) その他	i 分割型分割 (iii) 不完全兄弟型分割	i 分割型分割 (ii) 完全兄弟型分割	i 分割型分割 (i) 完全子親型分割	ii 分社型分割 (ii) 一部親子型分割	ii 分社型分割 (i) 完全親子型分割
						
		資産等	資産等	資産等	資産等	資産等

（注） i (iii)においては、PとBがAの株式の全てを保有している。

上記の表からも分かるとおり、無対価分割に関しては、原則として、分割型とすることとされています。

その上で、分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合には、分割を分社型分割とする、という考え方が採られています。

ただし、上記(i)においても述べたとおり、分割承継法人が分割法人の株式の全部を保有している場合には、分割を分社型分割とはせずに、分割型分割とすることとされています(表のi(i)を参照)。

平成22年度改正において、無対価分割において分社型分割とする範囲をどのような理由によってこのように定めたのかということに関しては、立法当局の説明がありませんので、明らかではありません。

また、適格判定に関しても、どのような理由によって上記のように定めたのかということについて立法当局から説明が行われていませんので、明確ではありませんが、結果から察すると、株主において株式の価値の変動があるものについては非適格とし、株主において株式の価値の変動がないものについては適格とする、という考え方が採られているように思われます。

例えば、親法人が株式の100%を保有する子法人同士の分割は、無対価で行われても、親法人における二つの子法人の株式の価値の総額に変更がないため、適格分割となり、他方、親法人が株式の100%を保有する子法人が更に株式の100%を保有する子法人(親法人の孫法人。以下「孫法人」といいます。)を持っている場合にその孫法人同士が無対価で分割を行ったときのその分割は、子法人における孫法人の株式の価値を変動させることとなるため、非適格分割となります。

このように、同じく100%の資本関係にある法人間の分割であっても、適格分割となるものもあれば、非適格分割となるものもある、という状態となっているわけですが、このような状態を説明するには、上記のとおり、株主における株式の価値の変動の有無に拠らざるを得ない、と考えます。

ただし、株主における株式の価値の変動の有無が、何故、適格判定の基準となるのかということは、明らかではありません。

3 非適格無対価分割の事例

上記2(3)において述べたとおり、孫法人同士の無対価分割は、親法人がそれらの孫法人の株主の100%を間接保有していたとしても、非適格分割となりますが、適格分割となる無対価分割の処理例を示した解説は見受けられるものの、非適格分割となる無対価分割の処理例を示した解説は、未だ見受けられません。

このため、本稿においては、最後に、上記2(3)において例示として挙げた孫法人同士の無対価分割を取り上げて、具体的な処理例を示すこととします。

まず、孫法人同士の無対価分割においては、子法人における孫法人の株式の価値が変動するため、分割が非適格とされ、分割法人と分割承継法人との間の資産等の移転も寄附＝

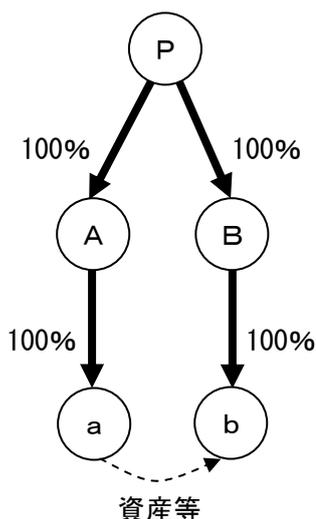
受贈とされる、ということを確認しておきます。

平成22年度改正前は、適格であるのか否かということと寄附があるのか否かということは別の問題であると整理されていましたが、上記2（3）においても述べたとおり、同改正においては、適格であれば寄附はなく、非適格であれば寄附がある、という考え方が採られているように見受けられます。

適格であるのか否かということは、寄附の有無によって左右されるものとはされていませんので、平成22年度改正のこのような考え方には多分に疑問がありますが、同改正が現にそのような考え方を採っているということであれば、一応は、それに従って処理することとせざるを得ません(注)。

(注) この処理は、平成22年度改正において非適格であれば寄附＝受贈となるという考え方が採られていたものと推測して行うものです。法令の規定を正しく文理に従って解釈した場合に、非適格であることをもって寄附＝受贈があったとすることができるのか否かという点に関しては、疑問なしとしません。立法当局においては、平成18年度改正から、非適格組織再編成による資産等の移転を寄附＝受贈と捉える考え方を採っているように見受けられますが、寄附＝受贈であるのか否かということは、事実関係に関する判断ですから、本来は、適格か否かということと、直接、連動するものではありません。

以下、次の図のような関係にある孫法人 a と b が無対価分割を行うものとします。この無対価分割は、既に述べたとおり、分割型分割ということになります。



《分割法人 a の状態》

分割法人 a の純資産の帳簿価額	100
" 資本金等の額	50
" 利益積立金額	50
移転する資産の帳簿価額	50
" 時価	50

〈分割法人 a の処理〉

寄附金	50	/	資産	50
資本金等の額	25		利益積立金額	25

〈分割承継法人 b の処理〉

資産	50	/	資本金等の額	0
			受贈益	50

〈分割法人 a の株主 A の処理〉

無対価分割型分割においては、対価が交付されませんし、分割法人の株式が移転することはありませんので、分割法人の株主に法人税法61条の2（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）の規定が適用されることはありません。

また、この分割は非適格分割型分割ですから、適格分割型分割における分割法人の株主の分割法人株式の一株当たりの帳簿価額の計算を定めた法人税法施行令119条の3第11項（移動平均法を適用する有価証券について分割型分割があった場合の1単位当たりの帳簿価額の算出の特例）の規定の適用もありません。

このため、分割法人 a の株主 A においては、特に処理は行われなないこととなります。

ところで、上記の図において、仮に、a が b の株式を一株でも保有していたとしたら、この分割は、分社型分割ということになります。

この場合の処理は、次のとおりとなります。

〈分割法人 a の処理〉

寄附金	50	/	資産	50
-----	----	---	----	----

〈分割承継法人 b の処理〉

資産	50	/	資本金等の額	0
			受贈益	50