

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、当社からS社へ引き継ぐ従業員の退職給付債務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。

**【回答（要旨）】**

適格分割の場合には、移転する退職給付債務に係る譲渡損失額を認識して、分割法人において損金の額に計上する余地はなく、分割承継法人において退職給付債務を負債として引き継ぐこともありません。

非適格分割の場合には、移転事業に係る資産・負債のほか、退職給付債務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、移転を受ける退職給付債務の引受け額を退職給与負債調整勘定に計上します。

**1 一般的な退職給付債務の税務処理**

平成14年度税制改正により、退職給与引当金制度は廃止されており、通常の事業年度において増減する退職給付債務は、税制上、負債として認識されていません。

ただし、平成18年度税制改正により、「非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入制度」が創設されたため、非適格合併等により移転を受ける事業に係る退職給付債務に限り、税制上、退職給与負債調整勘定（又は差額負債調整勘定）として負債に計上されています。

なお、非適格合併等とは、適格合併に該当しない合併又は適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資若しくは事業の譲受けのうち事業及びその事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部を移転するものをいいます（法法62の8①、法令123の10①）。

**2 適格分割で退職給付債務を移転する場合の税務上の取扱い**

**（1）分割法人**

適格分割によって退職給付債務を移転する場合には、実質的な負債である退職給付債務

に相当する金額を反映して分割対価が低くなっているはずですが、分割法人において移転する資産及び負債の譲渡損益は計上されませんので、分割法人において、この退職給付債務に相当する金額を損金の額とする余地はないこととなります。

## (2) 分割承継法人

適格分割によって退職給付債務を移転する場合には、分割法人の負債が帳簿価額のまま分割承継法人に引き継がれることとなりますが、退職給付債務のように税務上の負債となっていないものに関しては、分割承継法人に引き継がれることはありません。

次の設例を用いて、適格分社型分割によって退職給付債務を移転した場合の会計上・税務上の処理及び別表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社に移転する退職給付債務 : 600

S社は、会社分割の対価としてS社株式(時価400)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」)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。退職給付債務は、会計上、退職給付引当金の勘定科目で負債に計上されており、その帳簿価額をもって移転の処理が行われます。

(借)	退職給付引当金	600	(貸)	移転資産	1,000
	S社株式	400			

#### 〈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。

移転資産・負債について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。ただし、法人税法上、退職給付債務を個別の「負債」として認識する規定はなく、退職給付債務に係る損益の繰延べと戻入れの手法として計上される資産・負債もないことから、結果として、移転資産・負債の帳簿価額に含まれる金額はないこととなるわけです。

(借)	S社株式	1,000	(貸)	移転資産	1,000
-----	------	-------	-----	------	-------

#### 〈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)	S社株式	600	(貸)	退職給付引当金	600
-----	------	-----	-----	---------	-----

#### 〈別表5（1）の記載方法〉

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)	S社株式	600	(貸)	<b>利益積立金額</b>	600
-----	------	-----	-----	---------------	-----

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600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>	600	(貸)	退職給付引当金	600
-----	---------------	-----	-----	---------	-----

この仕訳から、区分欄を「退職給付引当金」として利益積立金額の「減②」欄に600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
退職給付引当金	3,000	600		2,400
S社株式			600	600

## 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。

(借)	移転資産	1,000	(貸)	退職給付引当金	600
				その他資本剰余金	400

### 〈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。

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、退職給付債務について、移転負債の帳簿価額に含まれる金額はありません。

(借)	移転資産	1,000	(貸)	資本金等の額	1,000
-----	------	-------	-----	--------	-------

### 〈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)	退職給付引当金	600	(貸)	資本金等の額	600
-----	---------	-----	-----	--------	-----

### 〈別表5（1）の記載方法〉

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)	退職給付引当金	600	(貸)	<b>利益積立金額</b>	600
-----	---------	-----	-----	---------------	-----

この仕訳から、区分欄を「退職給付引当金」として利益積立金額の「増③」欄に600

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>	600	(貸)	資本金等の額	600
-----	---------------	-----	-----	--------	-----

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 600 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 600 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
退職給付引当金			600	600
資本金等の額		600		▲600

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			400	400
利益積立金額			600	600

### 3 非適格分割で退職給付債務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、退職給付債務を時価で譲渡したもとして、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、時価で退職給付債務の移転を受けますが(法法 62①)、退職給付債務は負債としては計上されません。法人税法上、退職給付債務を個別の「負債」として認識する規定はないからです。結果として、分割対価の額と移転資産

及び移転負債の額との間には、この退職給付債務に相当する差額が生ずることとなります。

分割承継法人に生ずるこの差額に関しては、分割承継法人が分割法人から引継ぎを受けた従業者に係る会社分割後の退職その他の事由により支給する退職給与の額につき、会社分割前における在職期間その他の勤務実績等を勘案して算定する旨を約し、かつ、これに伴う負担の引受け（退職給与債務の引受け）をした場合には、その会社分割の時に引継従業者に係る退職給付引当金の額に相当する金額をもって、退職給与負債調整勘定の金額とするとされています（法法 62 の 8 ②一、法令 123 の 10⑦・⑨・⑩）。

なお、分割法人の役員についても退職給与債務引受けをした場合、その役員に係る役員退職慰労引当金の額は差額負債調整勘定の金額になるものと考えられます。法人税法施行令 123 条の 10 第 7 項では、『従業者に係る**退職給付引当金の額**（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、その額につき第九項に規定する明細書に記載がある場合の当該**退職給付引当金の額に限る**。第十二項において「退職給付引当金額」という。）に相当する金額』と規定しており、退職給与負債調整勘定の金額を退職給付引当金の額のみ限定しているため、そのように解さざるを得ないからです（詳しくは、T&A master No. 515「非適格合併等における役員退職慰労引当金の取扱い」を参照してください。）。

次の設例を用いて、非適格分社型分割によって退職給付債務を移転した場合の会計上・税務上の処理及び別表 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 社に移転する退職給付債務 : 600

S 社は、会社分割の対価として S 社株式（時価 400）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。退職給付債務は、会計上、退職給付引当金の勘定科目で負債に計上されており、その帳簿価額をもって移転の処理が行われます。

(借)	退職給付引当金	600	(貸)	移転資産	1,000
	S 社株式	400			

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）に次の解説（118頁）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。

時価評価が適正に行なわれていれば、交付される分割承継法人株式の時価には、移転する退職給付債務額が反映されているはずですが、その一方で、退職給付債務は税務上の負債でないことから移転負債には含まれません。そのため、退職給付債務に相当する額が譲渡損失として計上されます。

(借)	S社株式	400	(貸)	移転資産	1,000
	譲渡損益	600			

#### 〈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)	譲渡損益	600	(貸)	退職給付引当金	600
-----	------	-----	-----	---------	-----

#### 〈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)	譲渡損益	600	(貸)	<b>利益積立金額</b>	600
	(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「減算(留保)」欄に600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600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>	600	(貸)	退職給付引当金	600
-----	---------------	-----	-----	---------	-----

この仕訳から、区分欄を「退職給付引当金」として利益積立金額の「減②」欄に600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	非適格分割による移転資産等の譲渡損益額	600	600	
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



退職給付引当金	3,000	600		2,400
---------	-------	-----	--	-------

## 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。

(借)	移転資産	1,000	(貸)	退職給付引当金	600
				その他資本剰余金	400

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、移転を受ける退職給付債務については、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、移転を受ける退職給付債務額が反映されています。

結果として、移転を受ける退職給付債務額について貸方差額が生ずることとなります。この貸方差額は、退職給与負債調整勘定として計上されます（法法62の8）。

(借)	移転資産	1,000	(貸)	退職給与負債調整勘定	600
				資本金等の額	400

### 〈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) 退職給付引当金	600	(貸) 退職給与負債調整勘定	600
-------------	-----	----------------	-----

〈別表5(1)の記載方法〉

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) 退職給付引当金	600	(貸) <b>利益積立金額</b>	600
-------------	-----	-------------------	-----

この仕訳から、区分欄を「退職給付引当金」として利益積立金の「増③」欄に600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>	600	(貸) 退職給与負債調整勘定	600
-------------------	-----	----------------	-----

この仕訳から、区分欄を「退職給与負債調整勘定」として利益積立金の「減②」欄に600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 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ④
		減 ②	増 ③	
退職給付引当金			600	600
退職給与負債調整勘定		600		▲600

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 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ④
		減 ②	増 ③	
その他資本剰余金			400	400