

{ 平 1 2 . 9 . 2 2 }
{ 法 小 9 - 2 }

説 明 資 料

— 会 社 分 割 ・ 合 併 等 —

目 次

現行各制度の会社分割等に関連する主な論点

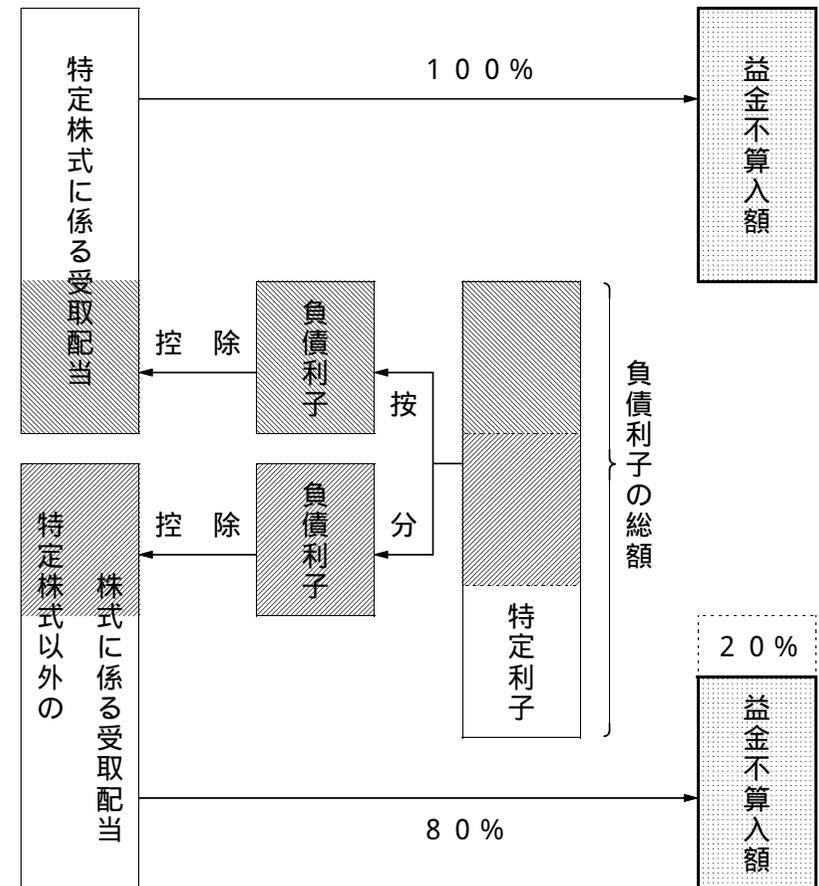
1. 受取配当の益金不算入	1
2. 圧縮記帳	3
3. 退職給与引当金	5
4. その他の引当金等	
(1) 返品調整引当金	7
(2) 旧賞与引当金	7
(3) 旧製品保証等引当金	8
(4) 旧特別修繕引当金	8
(5) 租税特別措置における準備金	8
5. 所得税額控除	9
6. 外国税額控除	11
7. その他	
(1) 棚卸資産	13
(2) 有価証券	13
(3) 繰延資産	14
(4) 長期割賦販売等に係る延払基準、工事進行基準	14
(5) 中間申告・納付	15
(6) 租税特別措置	15
(7) 地方税	15
(8) その他	16

現行各制度の会社分割等に関連する主な論点

1. 受取配当の益金不算入

現行制度の概要

- (1) 受取配当の益金不算入額
- 特定株式に係るもの
 特定株式に係る受取配当 - 負債利子
- 特定株式以外に係るもの
 { 特定株式以外の株式 - 負債利子 } × 80%
- 特定株式とは他の法人の発行済株式総数の25%以上を、その配当の支払義務確定日以前6カ月以上引き続き有しているもの。
- (2) 負債利子の額の計算
- 原則法・・・ 負債利子の総額から特定利子を除いたものを、総資産に占める株式の割合で按分して計算する方法
- 簡便法・・・ 基準年度（平10.4.1から平12.3.31までに開始した事業年度）の負債利子控除割合により計算する方法
- (3) 短期所有株式の不適用
- 配当の計算期間の末日以前1カ月以内に取得し、かつ、末日後2カ月以内に譲渡した株式に係る配当の額は、益金不算入の対象とならない。



論点

- 分割により受け入れた株式に係る特定株式の所有期間要件の判定をするときは、新設法人及び吸収法人の所有期間に分割法人の所有期間を含める必要があるのではないか。
- 分割により移転した株式に係る短期所有株式の判定については、その移転株数等に応じて調整した株数により行う必要があるのではないか。
- 分割法人及び新設法人・吸収法人において、分割により移転した事業に対応する負債利子控除の調整を行うことについては、技術的にも非常に難しいのではないか。

2. 圧縮記帳

現行制度の概要

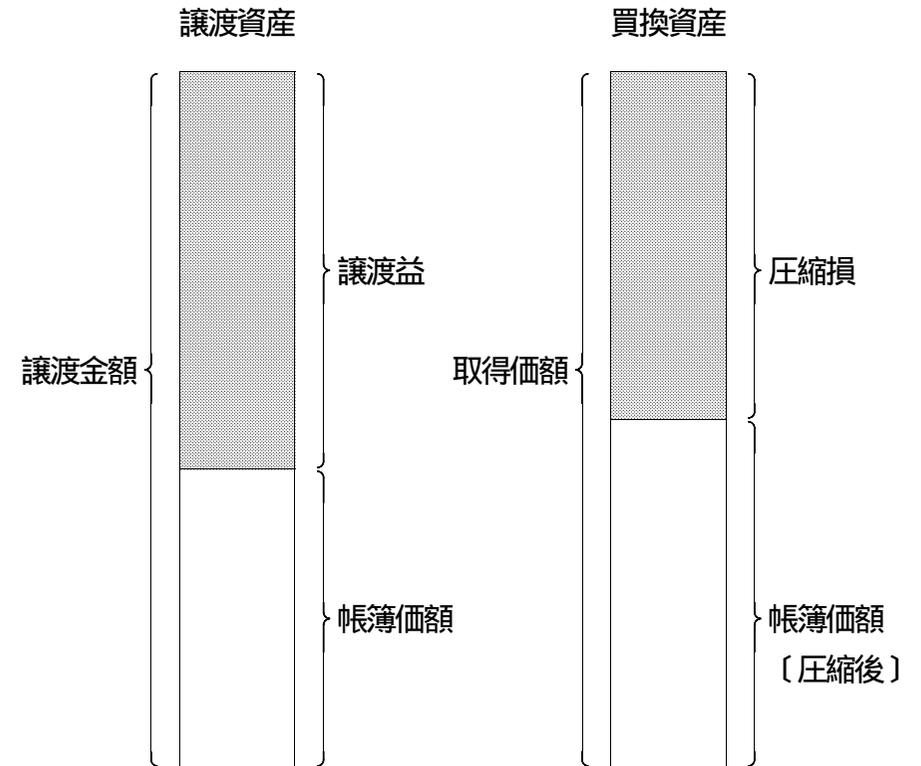
[例：特定資産の買換え]

- (1) 特定の資産を譲渡し、その事業年度において、一定の要件に該当する買換資産を取得し、かつ、取得の日から1年以内に事業の用に供した場合には、その譲渡益の一定割合に相当する金額を損金算入することができる。（圧縮記帳による課税の繰延べ）
- (2) 圧縮記帳は次のいずれかの方法により経理を行う。
 - 買換資産の帳簿価額を直接減額する方法
 - 引当金勘定に繰り入れる方法
 - 利益処分により積立金として積み立てる方法
- (3) 特定の資産の譲渡をした事業年度に買換資産の取得ができない場合には、原則として1年間、その譲渡益の一定割合に相当する金額を特別勘定として繰り越すことができる。

その他の主要な圧縮記帳制度

- 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮記帳
- 工事負担金で取得した固定資産等の圧縮記帳
- 保険金等で取得した固定資産等の圧縮記帳
- 交換により取得した資産の圧縮記帳

〔圧縮記帳の仕組み〕（帳簿価額を直接減額する方法の場合）



論点

- 分割により資産が移転する場合、その資産に係る圧縮積立金勘定等を一体的に移転する必要があると考えられるが、現行制度は商法・会計上の処理を前提としており、それとの調整の方法も含め、実務的に検討する必要があるのではないか。
- 圧縮記帳制度における特別勘定は、その対象となる資産を取得するまでの間における課税を調整するために設けられているものであることから、分割の場合における引継ぎは、その資産の取得が確実である場合に限る必要があるのではないか。

3. 退職給与引当金

現行制度の概要

退職給与規程を定めている法人が、その使用人の退職により支給する退職給与に充てるため、各事業年度において損金経理により退職給与引当金勘定へ繰り入れた金額のうち、繰入限度額に達するまでの金額は、その事業年度の損金の額に算入する。

なお、使用人が退職した場合には一定の額を取り崩して、益金の額に算入する。

[繰入限度額]

次のうち最も少ない金額

(当期発生額基準)

当期末退職給与の要支給額 - 前期末退職給与の要支給額

(累積限度額基準)

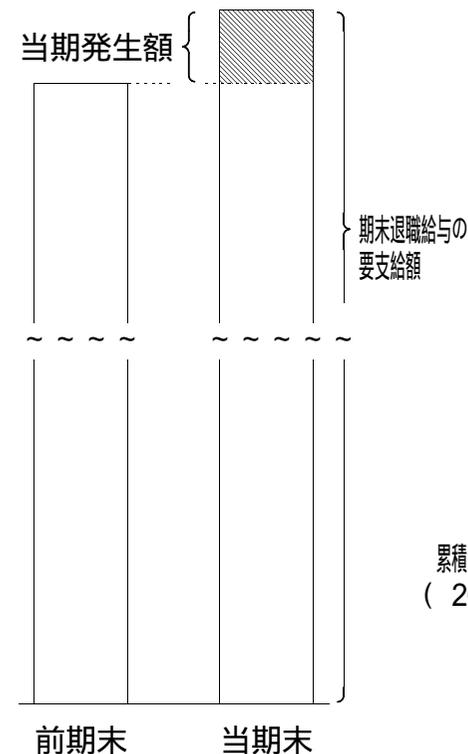
$$\left\{ \begin{array}{l} \text{当期末退職給与の} \\ \text{要支給額の20\% ()} \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{退職給与引当金勘定の} \\ \text{期末現在額} \end{array} \right\}$$

10.4.1から15.3.31までの事業年度については、37%～23%。

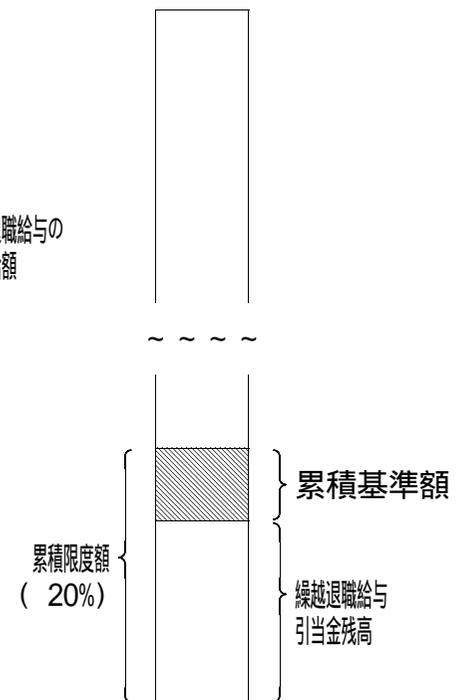
(給与総額基準) …… 労働協約によらない一定の場合

期末に在職する使用人の給料、賞与等の支給総額 × 6 %

[当期発生額基準]



[累積限度額基準]



論点

- ・ 退職給与引当金は、分割により移転する従業員に係る前期末の要支給額に応じた金額を引き継ぐこととしてはどうか。
- ・ 退職給与引当金は、会計上も重要な引当金であり、資産の移転が時価取引とされる場合であっても、その従業員の移転に伴って、実質的な引継ぎができるよう実務的に検討する必要があるのではないか。

4. その他の引当金等

- 論点

- (1) 返品調整引当金

- 返品調整引当金は、分割により移転する対象事業に係る売掛金又は販売高に応じた金額を引き継ぐこととしてはどうか。
 - 分割の場合において返品率の調整計算を行うか否かについては、実務的な検討が必要ではないか。

- (2) 旧賞与引当金

- 旧賞与引当金は、分割型の分割の場合に、移転する期末従業員数に応じた金額を引き継ぐこととしてはどうか。

(3) 旧製品保証等引当金

- ・ 旧製品保証等引当金は、分割型の分割の場合に、移転する対象事業に係る収益の額に応じた金額を引き継ぐこととしてはどうか。

(4) 旧特別修繕引当金等

- ・ 旧特別修繕引当金・準備金は、分割により設定対象資産が移転する場合に、その設定対象資産に係る金額を引き継ぐこととしてはどうか。

(5) 租税特別措置における準備金

- ・ 租税特別措置における各種準備金は、引当金に準じた取扱いとする方向で検討する必要があるのではないか。

5. 所得税額控除

現行制度の概要

各事業年度において利子及び配当等の支払いを受ける場合には、これらについて課された所得税の額はその事業年度の法人税の額から控除できる。

[控除限度額]

- (1) 公社債の利子、利益の配当等又は証券投資信託の収益の分配（利子配当等）に対する所得税

...元本の所有期間に対応する所得税の額

(原則法)

元本の銘柄ごと、所有期間の月数ごとに、右の算式により計算する方法

(簡便法)

元本を三種類に区分し、かつ、これを利子配当等の計算期間が1年を超えるものと超えないものに区分して、銘柄ごとに右の算式により計算する方法

- (2) 上記以外のものに対する所得税

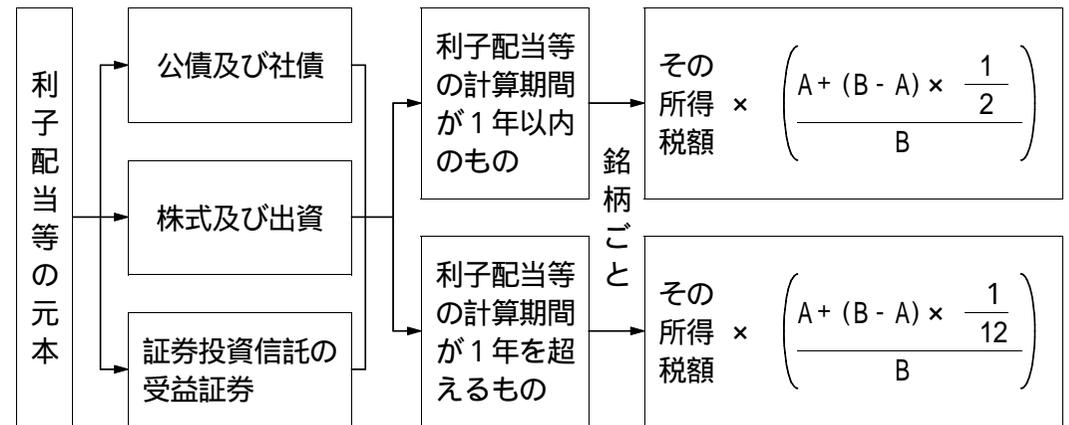
...その全額

道府県民税法人税割と利子割との調整についても同じ趣旨の制度が設けられている。

[原則法]

$$\text{利子配当等に対する所得税の額} \times \frac{\text{分母の期間のうちその元本を所有していた期間の月数}}{\text{利子配当等の計算の基礎となった期間の月数}} = \text{控除対象所得税額}$$

[簡便法]



利子配当等の計算基礎となる
期間の開始時に所有する元本の数 ... A

利子配当等の計算基礎となる
期間の終了時に所有する元本の数 ... B

論点

- 分割により利子配当等の元本が移転した場合において、新設法人及び吸収法人が原則法によりその控除所得税額を計算するときは、新設法人及び吸収法人の所有期間に分割法人の所有期間を含める必要があるのではないか。
- 分割により利子配当等の元本が移転した場合において、分割法人及び新設法人・吸収法人が簡便法によりその控除所得税額を計算するときは、利子配当等の元本の数又は額面金額を調整した数又は額面金額を以て行う必要があるのではないか。

6 . 外国税額控除

現行制度の概要

(1) 外国で納付した外国法人税額を、国外所得に対しわが国で納付すべき法人税額の範囲（控除限度額）内で、控除することを認める。

- ① 直接外国税額控除 内国法人が直接納付した外国法人税額を控除。
- ② 間接外国税額控除 外国の子会社及び孫会社（保有要件：25%以上、6か月以上）が納付した外国法人税額のうち内国法人が受ける配当に対応する部分を控除。

(2) 控除限度額の計算

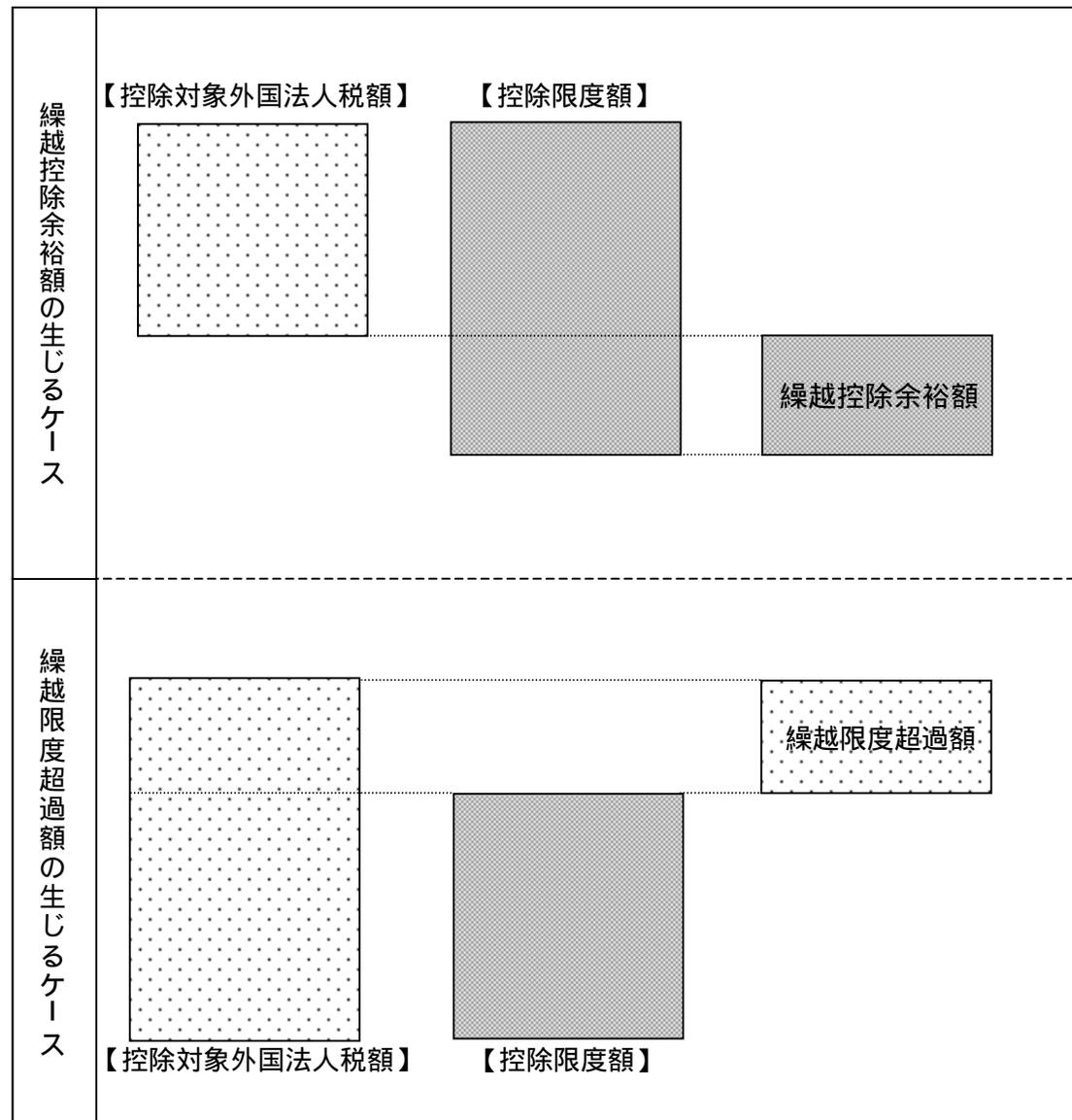
全世界所得 × わが国法人税率 = 当期算出法人税額

当期の算出
法人税額 × $\frac{\text{国外所得} (*)}{\text{全世界所得}}$ + 前期以前の
控除余裕額 = 控除限度額

- * ・外国での非課税所得の2/3を除外
・原則、全世界所得の90%が上限

(3) 外国法人税額が当該年度の控除限度額を上回る場合には、法人住民税においても上記と同じ趣旨の制度が講じられており、法人住民税の控除限度額の範囲内で、控除することを認める。

(4) 限度超過額・控除余裕額の繰越（各3年）



論点

- 分割により国外所得に係る事業が移転する場合、新設法人及び吸収法人は、当該事業に係る繰越控除余裕額及び繰越限度超過額を引き継ぐこととするか。引継ぎを認める場合には、その金額はどのような基準により按分するか。
- 分割により受け入れた株式に係る外国子会社（孫会社）の所有期間要件の判定において、分割法人の所有期間を新設法人・吸収法人の所有期間とみなすこととするか。

7. その他

- 論点

- (1) 棚卸資産

- 分割型の分割により洗替低価法が適用された棚卸資産を受け入れた場合には、その棚卸資産の期末評価額の計算の基礎となる取得価額は、その適用直前の原価法による評価額とする必要があるのではないか。

- (2) 有価証券

- 分割型の分割により売買目的有価証券が移転した場合には、時価法適用後の帳簿価額を引き継ぎ、その評価益又は評価損の戻入れ処理は、新設法人及び吸収法人で行うこととする必要があるのではないか。

 - みなし配当の取扱い等に応じた所要の整備が必要になるのではないか。

(3) 繰延資産

- ・ 繰延資産のうち、分割により移転した資産・負債、契約等に密接に関連するものは、これらに伴って移転するものとする必要があるのではないか。

(4) 長期割賦販売等に係る延払基準、工事進行基準

- ・ 分割により長期割賦販売等に係る契約を引き継いだときは、新設法人及び吸収法人は継続して延払基準を適用できることとする必要があるのではないか。

- ・ 分割により長期大規模工事に係る契約を引き継いだときは、新設法人及び吸収法人は、継続して工事進行基準を適用することとする必要があるのではないか。また、工事進行基準を適用するその他の工事に係る契約を引き継いだときは、新設法人及び吸収法人は、継続して工事進行基準を適用できることとする必要があるのではないか。

(5) 中間申告・納付

- ・ 合併法人が前期確定税額方式により中間申告を行う場合には、その中間納付額は被合併法人分を加算した金額としているが、分割の場合には、分割法人の分割により移転した事業に対応する前期確定税額を算出することは非常に難しいのではないか。

(6) 租税特別措置

- ・ 特別償却、税額控除等の各種の租税特別措置については、それぞれの政策目的に配慮しつつ、法人税法における諸制度に準じた取扱いとする方向で検討する必要があるのではないか。

(7) 地方税

- ・ 法人住民税及び法人事業税についても、法人税における諸制度の取扱いを踏まえつつ、所要の整備を図る必要があるのではないか。

(8) その他

- ・ その他の個別制度についても所要の整備を図る必要があるのではないか。