

AIWA NEWS LETTER

あいわ税理士法人 & あいわ Advisory ニュースレター

税理士 齋藤 洋祐

《速報解説》無対価の非適格組織再編成における資産調整勘定及び差額負債調整勘定に係る令和 7 年度改正

1. はじめに

令和 6 年 12 月 20 日に公表された「令和 7 年度税制改正大綱」により、いわゆる対価省略型の非適格合併等が行われた場合において、移転を受ける資産等が資産超過であり、かつ、一定の資産評定を行っていないとき等における処理の方法が適正化されることが明らかにされました。令和 7 年度税制改正大綱からは、改正後の具体的な資産調整勘定又は差額負債調整勘定の計算方法や資本金等の額の増加額の詳細を確認することはできませんでしたが、令和 7 年 3 月 31 日に公布された「法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令」により、その詳細が明らかになりました。本稿では、この改正点について、改正前後の相違点を中心に解説致します。

なお、本稿では、資産調整勘定及び差額負債調整勘定について、法人税法上の計算方法（法法 62 の 8①③）を原則的な取り扱いとし、法人税法施行令上の計算方法（法令 123 の 10⑩）を例外的な取り扱いとしますが、紙面の都合上、原則的な取り扱いの解説は割愛致します。原則的な取り扱い、及び、例外的な取り扱いの改正前の詳細については、拙稿「[無対価の非適格組織再編成における資産調整勘定及び差額負債調整勘定の取扱い](#)」（あいわ税理士法人 2024 年 4 月 1 日ニュースレター）をご参照ください。

2. 改正前の取り扱い

(1) 改正前の取り扱いの概要

無対価の非適格組織再編成は、文字通り対価が交付されないため、一定の場合に限り、以下の区分ごとに例外的な取り扱いが定められています。この例外的な取扱いは、対価省略型の非適格組織再編成（100%兄弟会社間等で行われる非適格合併、及び、非適格分割型分割、並びに、100%親子会社間で行われる非適格分社型分割）の場合に適用を受ける可能性があります。

■ 資産調整勘定等の例外的な取り扱い

区分	資産調整勘定等の金額
① 一定の資産評定 ^(※1) が行われた場合（②に該当する場合には②）	以下の A) - B) を資産調整勘定とし、B) - A) を差額負債調整勘定とする。 A) 移転を受けた事業に係る営業権（独立取引営業権を除く。）の当該資産評定による価額 B) 移転を受けた事業に係る将来の未確定債務で一定のもの
② 移転を受けた資産の取得価額 ^(※2) の合計額が移転を受けた負債の額 ^(※3) の合計額に満たない場合（＝債務超過の場合）	資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額はないものとする。

(※1) 後述の(2)参照。

(※2) 一定の資産評定が行われた場合には、当該資産評定による営業権（独立取引営業権を除く。）の価額を含みます。

(※3) 一定の資産評定が行われた場合には、当該資産評定による一定の未確定債務等を含みます。

(2) 一定の資産評定

一定の資産評定とは、非適格合併等により移転する資産及び負債の価額の評定（公正な価額によるものに限ります。）で、当該非適格合併等の後に当該資産及び負債の譲渡を受ける者、当該資産及び負債を有する法人の株式等の譲渡を受ける者その他の利害関係を有する第三者又は公正な第三者が関与して行われるものをいいます（法規 27 の 16③）。なお、「関与」については、平成 30 年税制改正時に、財務省により以下の通り解説されています（下線部は筆者によります。）。

対価の省略が可能な組織再編成が行われるのは基本的に 100%グループ内であることから、非適格になるのは事業の移転先法人の株式のグループ外の者への譲渡が予定されている場合や事業再生の場合が想定されます。グループ外の者への譲渡の場合において、取引価格の決定に際して参考とされた営業権の価額は一応公正な営業権の価額とみることができると考えられることから、このような場合のデューデリジェンスにおける価額をもって営業権の価額として税務上も受け入れるというものです。したがって、この「関与」とは、非適格合併後にその非適格合併により移転した資産及び負債又はその資産及び負債を有する法人の株式の譲渡を受ける者がその譲渡をする者との間でその譲渡の対価の額に関する合意をするに際して参考とする程度の関与で足りるものと考えられます。

(3) いずれの区分にも該当しない場合

上記(1)の例外的な取り扱い、表中の①②の区分のいずれかに該当した場合のみ適用されるため、いずれの区分にも該当しない無対価の非適格組織再編成が行われた場合には、例外的な取り扱いは適用されず、原則的な取り扱いにより計算することとなります。

具体例として、一定の資産評定が行われず、かつ、資産超過の場合には、表中の①②の区分のいずれにも該当しないため、原則的な取り扱いが適用されます。結果として、対価の額（ゼロ）が時価純資産価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額が差額負債調整勘定となり、将来にわたって益金算入されることが問題視されていました。

3. 令和 7 年度改正

(1) 概要

無対価の非適格組織再編成のうち、対価省略型のものはすべて例外的な取り扱いの適用を受けることとなりました。前述、2.(3)「いずれの区分にも該当しない場合」については新たな規定が設けられ、具体的には、一定の資産評定を行っていない場合において、非適格合併等により移転を受けた資産（営業権は独立取引営業権に限ります。）の取得価額の合計額が、移転を受けた負債の額（退職給与負債調整勘定の金額、及び、短期重要負債調整勘定の金額、並びに、一定の未確定債務の金額を含みます。）の合計額以上であるとき（「資産超過」又は「資産の額＝負債の額」のとき）は、資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額はないものとされました。

(2) 改正前後の相違点

■ 改正前の取り扱い

		移転を受けた資産負債	
		資産超過	債務超過
資産評定の有無	あり	資産調整勘定の金額 (A)－(B) 差額負債調整勘定の金額 (B)－(A) (旧法令123の10⑩一)	資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額はないものとする。 (旧法令123の10⑩二)
	なし	原則的な取り扱い (法62の8①③)	

(A) 移転を受けた事業に係る営業権（独立取引営業権を除く。）の当該資産評定による価額

(B) 移転を受けた事業に係る将来の未確定債務で一定のもの

■ 改正後の取り扱い

		移転を受けた資産負債	
		資産超過	債務超過
資産評定の有無	あり	資産調整勘定の金額 (A)－(B) 差額負債調整勘定の金額 (B)－(A) (新法令123の10⑩一)	資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額はないものとする。 (新法令123の10⑩二ロ)
	なし	資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額はないものとする。 (新法令123の10⑩二イ)	

(A) 移転を受けた事業に係る営業権（独立取引営業権を除く。）の当該資産評定による価額

(B) 移転を受けた事業に係る将来の未確定債務で一定のもの

(3) 適用時期

上記の改正は、令和7年4月1日以後に行われる非適格合併等について適用されます（改正法附則16、改正令附則11）。

4. 事例による相違点の確認

ここでは、100％親子会社間における一定の資産評定が行われていない非適格分社型分割を題材に、令和7年度改正の影響を解説致します。

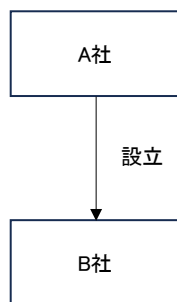
100％親子会社間で行われる分社型分割は、支配関係の継続見込みがない場合等に非適格分割となり、支配関係の継続見込みがない場合とは、例えば、分割後に分割法人が分割承継法人株式の譲渡を見込んでいるような場合が該当します。

また、一定の資産評定が行われていない場合とは、分割後に分割法人が分割承継法人株式の譲渡を見込んでいないものの、譲渡先が未定等の理由により分割承継法人株式の価値算定が行われていない場合等が該当します。

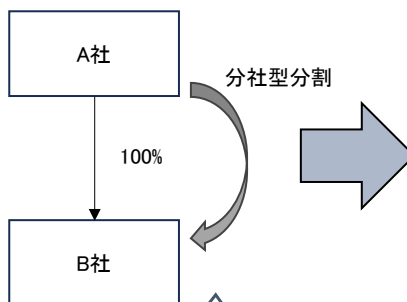
以下の事例において、B社が分社型分割により移転を受ける資産・負債に独立取引営業権、退職給与債務引受額、短期重要債務見込額、及び、未確定債務の額はいずれもないものとします。

〈事例〉

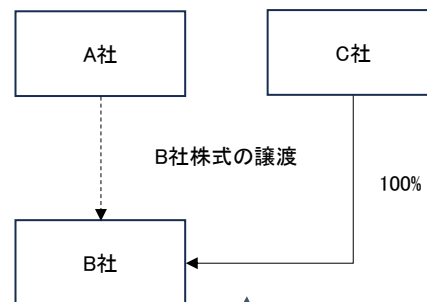
①設立



②分割



③譲渡



移転する資産及び負債の価額			
諸資産 (帳簿価額: 200)		諸負債	50
		(帳簿価額: 50)	
		貸借時価差額	150

※一定の資産評定は行われていない

分割後に譲渡先が確定
(取引価額 70)

(1) 改正前の取り扱い

■ 分割時の税務処理

A社				B社			
借方		貸方		借方		貸方	
B社株式(※1)	0	諸資産	100	諸資産	200	諸負債	50
諸負債	50	資産譲渡益	100			差額負債調整勘定(※2)	150
分割損失	150					資本金等の額(※3)	0

(※1) 移転資産の価額 (200) から移転負債の価額 (差額負債調整勘定の金額を含む。200=50+150) を控除した金額 (法令 119 の 3③一)

(※2) 対価の額 (ゼロ) が時価純資産価額 (150=200-50) に満たない場合におけるその満たない部分の金額 (150=150-0) (法 62 の 8③)

(※3) 移転資産の価額から移転負債の価額 (差額負債調整勘定の金額を含む。) を控除した金額 (法令 8①七ハ)

■ 譲渡時の税務処理

A社				B社			
借方		貸方		借方		貸方	
現金預金等	70	B社株式	0	仕訳なし			
		B社株式譲渡利益(※4)	70				

(※4) A 社による B 社設立時の出資額相当の譲渡損益が別途生じる可能性があります、影響は軽微と考えられるため、省略しています (以下、同じ。)

■ 取引全体を通じた課税所得への影響

① A 社

分割時においては、保有資産の含み益 (100) が資産譲渡益として益金算入される一方で、分割損

失（150）が損金算入されると考えられます。譲渡時においては、取引価額（70）がB社株式の分割後の帳簿価額（0）を超えるため、超える部分の金額（70）が益金算入されると考えられます。

② B社

分割時において生じた差額負債調整勘定（150）は分割後5年間で益金算入されます。譲渡時においては、課税関係は生じません。

(2) 改正後の取り扱い

■ 分割時の税務処理

A社				B社			
借方		貸方		借方		貸方	
B社株式(※5)	150	諸資産	100	諸資産	200	諸負債	50
諸負債	50	資産譲渡益	100			差額負債調整勘定(※6)	0
分割損失	0					資本金等の額(※7)	150

(※5) 移転資産の価額（200）から移転負債の価額（差額負債調整勘定の金額を含む。50=50+0）を控除した金額（法令119の3㉓一）

(※6) 一定の資産評定が行われておらず、かつ、資産超過のため、資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額は生じません（新法令123の10㉞二イ）。

(※7) 移転資産の価額から移転負債の価額（差額負債調整勘定の金額を含む。）を控除した金額（法令8①七ハ）

■ 譲渡時の税務処理

A社				B社			
借方		貸方		借方		貸方	
現金預金等	70	B社株式	150	仕訳なし			
B社株式譲渡損失	80						

■ 取引全体を通じた課税所得への影響

① A社

分割時においては、保有資産の含み益（100）が資産譲渡益として益金算入されますが、分割損益は生じないと考えられます。譲渡時においては、取引価額（70）がB社株式の分割後の帳簿価額（150）に満たないため、満たない部分の金額（80）が損金算入されると考えられます。

② B社

分割時において資産調整勘定及び差額負債調整勘定は生じないと考えられます。譲渡時においては、課税関係は生じません。

(3) 改正前後による相違点のまとめ

A社の益金・損金算入額				B社の差額負債調整勘定の金額			
改正前		改正後		改正前		改正後	
分割時	△ 50	分割時	100	分割時	150	分割時	0
譲渡時	70	譲渡時	△ 80				
計	20	計	20	計	150	計	0

分割法人、かつ、B 社株式の譲渡法人である A 社においては、分割時又は譲渡時それぞれの課税所得に相違はあるものの、全体を通じた課税所得に相違はありません。他方で、分割承継法人である B 社においては、改正前は差額負債調整勘定の金額 150 が生じるのに対して、改正後は資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額は生じず、その結果は全く異なるものとなります。

5. 最後に

令和 7 年度改正前は、100%親子会社間等で行われる非適格分割において、一定の資産評価が行われていない場合、分割事業の将来性やその後の株式譲渡における取引価額にかかわらず、あくまでも分割時における分割対価の額（ゼロ）のみが計算の基礎とされたため、資産超過の場合には、差額負債調整勘定の金額が生じるという問題がありましたが、令和 7 年度改正により、この問題は一定程度解決されたと考えられます。

しかしながら、分割事業の将来性やその後の株式譲渡における取引価額を勘案すると、本来は資産調整勘定が生じるべきと考えられるようなケースにおいても、一定の資産評価が行われていない場合には、改正後であっても資産調整勘定の金額が生じない点には、引き続き留意を要します。組織再編成を実行の際は、事前に慎重な検討が行うことが肝要です。

本ニュースレターは、一般的な情報提供であり、具体的アドバイスではありません。個別の案件については個別の状況に応じて検討が必要になります。お問い合わせ等がありましたら、下記専門家まで遠慮なくご連絡ください。

組織再編室 (reorganization@aiwa-tax.or.jp)

税理士 齋藤 洋祐

【あいわ税理士法人グループの概要】

◆ グループ構成

あいわ税理士法人

あいわ Advisory 株式会社

◆ 所在地

〒108-0075 東京都港区港南 2-5-3 オリックス品川ビル 4F

◆ URL

<https://www.aiwa-tax.or.jp/>

◆ 人員数

税理士・税理士有資格者：54 名

公認会計士：13 名

情報処理安全確保支援士：2 名

行政書士：1 名

科目合格者：8 名

総務ほか：18 名

合計：90 名（一部重複）

◆ 関与先概要

上場グループ 305 社 上場準備 200 社 非上場 265 社