

論壇

現物出資をした場合の消費税等の課税標準の計算には注意が必要

1 組織再編税制について

平成13年度税制改正により組織再編税制が導入され、経済的効果が同じ行為であってもその取引手法の違いにより法人税の所得金額の計算が異なることが明確化されている。具体的には税制適格要件を満たした適格合併や適格分割型分割では、被合併法人又は分割法人から合併法人又は分割承継法人への移転資産又は移転負債（移転資産等）の移転は簿価引継とされ法人税の所得金額の計算において譲渡損益は発生しないことになり、消費税法では合併又は会社分割は包括承継であることから、被合併法人又は分割法人から合併法人又は分割承継法人への移転資産等の移転は課税資産の譲渡等に該当しないことになる。

また、法人税法の税制適格要件を満たさない非適格合併又は非適格分割型分割は、被合併法人又は分割法人から合併法人又は分割承継法人への移転資産等の移転は時価譲渡とされ法人税の所得金額の計算において譲渡損益が計上されることになり、消費税法では合併又は会社分割は包括承継であることから、被合併法人又は分割承継法人への移転資産等の移転は課税資産の譲渡等に該当しないことになる。

2 現物出資に係る消費税法の取扱い

会社分割の場合は、分割法人から分割承継法人への移転資産等の移転は包括承継とされることから、法人税法における税制適格又は税制非適格に関わらず消費税法の課税資産の譲渡等に該当しないことから、現物出

資の譲渡の対価の額と非課税資産の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていない場合には、その時価評価額に課税資産及び非課税資産の時価相当額の合計額のうち課税資産の占める割合を乗じて計算した金額となる（消法28①、消令45②③）と規定されている。したがって、分社型分割と現物出資は移転資産等の移転における法人税の所得金額の計算においては、税制適格か税制非適格かで譲渡損益の計上に違いが生じるが、消費税法では分社型分割は包括承継として課税資産の譲渡等に該当せず、現物出資は課税資産の譲渡等として現物出資法人に課税売上が生じることになるため消費税等の納付額の計算においては差異が生じることになる。

3 現物出資に係る消費税の課税標準の計算

ここでは、国税庁の質疑応答事例の『現物出資の場合の課税標準』（注1）を確認してみる。照会事例として、現物出資する資産として土地（時価）100と建物（時価）60の合計160及び負債として借入金60があることから移転純資産価額100となり、交付を受ける被現物出資法人株式の時価100と一致しており、消費税の課税標準の計算は、取得した被現物出資法人株式の時価（100）×建物時価（60）／〔土地時価（100）＋建物時価（60）〕＝37.5とされている。

なお、消費税等相当額については記載されていない。したがって、資産だけを現物出資の対象とした場合と比較して資産及び負債を現物出資の対象とした場合には現物出資の対価として交付を受ける被現物出資法人株式の時価評価額が下がるため課税資産の課税標準の計算に影響が生じることになる。

4 借入金を現物出資しなかった場合の課税標準の計算

上記の質疑応答事例で仮に借入金60を現物出資の対象としなければ、課税資産である建物60と非課税資産である土地100とを一括して現物出資し、その現物出資の対価として交付を受ける被現物出資法人株式の時価評価額は160となり建物の課税標準は60となる。

ところで、現物出資ではなく同様の経済効果を得るために事業譲渡を選択した場合、借入金を譲渡することとは出来ないで債務の引

5 負債（借入金等）を現物出資する場合には要注意

以上から、土地100及び建物60の事業譲渡の対価として現金預金160を収受する場合でも、対価として現金預金100及び債務の引受60を取引条件とした場合であっても課税資産である建物の課税標準は60となるが、現物出資の手法により現物出資の対象に借入金60を含めた場合には質疑応答事例のように課税標準

が37.5になる。したがって、分社型分割と現物出資と事業譲渡のいずれかの取引手法を検討しているような場合で、移転資産等に負債も含まれているのであれば、法人税の所得金額の計算がどのようになるのかだけでなく、消費税の課税標準の計算についても事前にその影響額を検討しておくべきである。

【現物出資法人の税務処理】（簿価＝時価としている）

Table with 2 columns: 簿価, 時価. Rows: 株式 (100), 借入金 (60), 現金預金 (3.75), 建物 (60), 土地 (100), 仮受消費税等 (3.75).

※ 建物60＋土地100＋借入金△60が現物出資の対象で、対価は株式の時価評価額100

【借入金を現物出資しなかった場合の現物出資法人の税務処理】（簿価＝時価としている）

Table with 2 columns: 簿価, 時価. Rows: 株式 (160), 現金預金 (6), 建物 (60), 土地 (100), 仮受消費税等 (6).

※ 建物60＋土地100が現物出資の対象で、対価は株式の時価評価額160

【事業譲渡の譲渡法人の税務処理】（簿価＝時価としている）

Table with 2 columns: 簿価, 時価. Rows: 現金預金 (100), 借入金(債務引受け) (60), 現金預金 (6), 建物 (60), 土地 (100), 仮受消費税等 (6).

※ 建物60＋土地100の一括譲渡で、対価は現金預金100＋債務引受け60の合計160



石田 昌朗 【芝】

(注1)「現物出資の場合の課税標準」(国税庁・質疑応答事例・消費税) 2013年7月号 78頁 (注2) 田代和之「租税研究」(日本租税研究協会) 平成20・12・15 判決 事例集No.76 475頁 (国税不服審判所)