

はじめに

平成13年度に組織再編税制が導入され、平成18年度に株式交換・移転税制が導入されるとともに、会社法施行、企業結合会計・事業分離等会計の導入に伴う税制の整備がなされた。その後、平成22年度税制改正では、グループ法人税制が導入され、平成29年度税制改正では、スピンオフ税制、ブート税制及びスキーズアウト税制が導入されるとともに、組織再編税制が大幅に見直された。そして、平成14年度に導入された連結納税制度も、平成22年度のグループ法人税制、平成29年度のスキーズアウト税制に伴って改正がなされたが、令和2年度税制改正により、令和4年4月1日以後開始する事業年度からは、グループ通算制度に移行することになった。事業承継の分野でも、平成30年度税制改正により令和5年3月31日までの届出を期限とする特例事業承継税制が導入され、今後のM&A・組織再編成の実務に影響を与えることが予想される。

このように、過去約20年間における税制改正により、M&A・組織再編成に係る税務も定着してきたように思われるが、その一方でいくつかの失敗事例を見聞きするようになった。そして、その多くは単純なミスであり、単純なミスであるが故に税務当局と見解を争うというわけにもいかず、税理士の責任についても言い訳が通用しない。

私自身も、過去約20年間においてM&A・組織再編成に係る税務に関与していることから、ミスをしてしまったこともそれなりにあるが、数日後にミスに気が付いて、スキームを修正することにより事故を防いだことも少なくない。さらに、監査法人、他の税理士、クライアントの担当者などがミスに気が付いてくれて、何とか事故にならなかった事案というのも少なくない。もちろん、他の税理士が提案したスキームに問題があり、私がミスを指摘することに

より事故を防いだことも少なくない。このように、結果的に事故にならなかったとしても、常に失敗事例に目を配ることで、同じような失敗をしないように努めることは必要であると考えている。

本書は、M&A・組織再編成に係る税務における失敗事例のうち、令和3年4月1日時点の法令上も有効なものについて私見により編集したものである。本書が、M&A・組織再編成の実務に関与される方々のお役に立つことができれば幸いである。なお、本書では、国際税制、公益法人等の特殊な取扱いについては、これらに係る規定の適用を受けない方々に無用の混乱を招く可能性があるため、解説を省略していることをあらかじめご了承ください。

本書の出版にあたっては、(株)日本法令の竹渕学氏、田村和美氏に多大なるご協力をいただいた。ここで厚くお礼を申し上げたい。

令和3年4月

公認会計士 佐藤 信祐
税 理 士

第1章 M&A・組織再編成に係る 税務でミスを防ぐために

1	概要	2
2	最近の傾向	3
3	知人からの紹介のリスク	5
4	M&A・組織再編成に係る税務の特徴	6
5	組織再編税制を勉強するうえでの心がけ	8
6	簡単な仕事ほどミスをしやすい	9

第2章 M&A・組織再編成に係る 税務の概要

第1節	租税法の基礎知識	12
1	法人税	12
2	所得税	15
3	不動産取得税	17
4	登録免許税	19
5	消費税	19
6	印紙税	21
7	住民税均等割及び事業税資本割	21
8	相続税及び贈与税	22

第2節 組織再編税制の基礎知識	25
1 概要	25
2 税制適格要件	26
3 繰越欠損金と特定資産譲渡等損失額	30
4 資産調整勘定と負債調整勘定	36
5 譲渡損益の繰延べ	37
6 株主課税	40
7 完全子会社の清算における繰越欠損金の引継ぎ	42
第3節 清算税制の基礎知識	43
1 みなし事業年度	43
2 特例欠損金	43
第4節 子会社支援税制の基礎知識	45
1 子会社（完全子会社を除く）に対する支援	45
2 完全子会社に対する支援	47
第5節 連結納税制度の基礎知識	49
1 連結納税制度の適用範囲	49
2 連結納税の申告・納付	49
3 住民税及び事業税の取扱い	50
4 連結納税制度の開始・加入	50
5 連結納税制度の取止め・離脱	55
6 グループ通算制度	59
第6節 事業承継税制の基礎知識	60
1 制度の概要	60
2 非上場株式等に係る贈与税の納税猶予制度	61

■ 3 非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度	70
-------------------------	----

第3章 M&Aにおける 失敗事例

第1節 税制適格要件

■ 1 支配関係継続要件	74
■ 2 合併会社の設立	80
■ 3 持株会社との株式交換における事業関連性要件の判定	81
■ 4 持株会社との株式交換における事業規模要件の判定	83
■ 5 単独株式移転	84
■ 6 持株会社のスクイーズアウト	86
■ 7 スクイーズアウト後の株式譲渡	87

第2節 繰越欠損金

■ 1 合併法人に対して繰越欠損金の使用制限及び特定保有資産 譲渡等損失額の損金不算入が課されるのを失念していた事例	89
■ 2 分社型分割+株式譲渡によるM&Aと適格合併	92
■ 3 合併前の事業移転	94
■ 4 資産管理会社であることにより繰越欠損金の制限が課され た事例	95
■ 5 みなし共同事業要件を満たしても繰越欠損金の制限が課さ れた事例	99

第3節 その他の失敗事例

1	事業の転売	101
2	株式を取得した後の配当	103
3	分割型分割後の株式譲渡	106
4	第三者割当増資＋分割型分割＋株式譲渡	110
5	分割型分割＋株式譲渡	116
6	特定同族会社等の留保金課税	118
7	大法人と繰越欠損金	122
8	特別税額控除	123
第4節 組織再編税制以外の制度における失敗事例		125
1	連結納税制度の再加入制限	125
2	連結子法人株式の帳簿価額修正	128
3	事業承継税制を適用した後のM & A	134
第5節 法人税以外の税金		136
1	住民税均等割及び事業税資本割	136
2	仕入税額控除	137
3	不動産取得税	139
4	連帯納付責任	141
5	第二次納税義務	142

第4章 組織再編成における 失敗事例

第1節	税制適格要件	148
-----	--------	-----

1	無対価組織再編成	148
2	一般社団法人	151
3	株式と出資の違い	151
4	分割後に資本関係が変わる場合	152
5	個人から法人への現物出資	156
6	法人から個人への現物分配	156
7	組織再編成後の従業員の転籍	157
8	組織再編成後の会社分割	157
9	種類株式発行会社の非按分型分割	159
10	持分会社の非按分型分割	160
11	分社型分割と株式継続保有要件	161
12	単独株式移転後の親族への譲渡	162
13	完全支配関係内のスクイーズアウト	171

第2節 繰越欠損金 173

1	被合併法人の確定申告書に係る提出期限	173
2	支配関係発生日から5年を経過している場合とは	175
3	繰越欠損金が生じてから9年を経過してしまった事例	177
4	新設法人の特例	179
5	合併契約日から合併の日までの売上金額及び従業員の数の 変動	182
6	合併前に生じた譲渡等損失額に対して、特定資産譲渡等 損失額の損金不算入が課された事例	186
7	法人税基本通達9-4-1の要件を満たしたのに、損金の額に 算入できなかった事例	188
8	資本的支出が特定資産に該当した事例	189
9	別表五(-)に加算留保項目がある場合	191
10	連結納税開始前の適格株式移転	192

第3節 課税所得の計算	195
1 適格組織再編成なのに課税所得が発生する事例	195
2 分割法人で損失が発生し、分割承継法人で利益が発生した事例	196
3 分社型分割による持株会社化	197
4 DESによる失敗	198
5 疑似DESによる失敗	201
6 創設債務の発生	202
7 適格分社型分割後の株式譲渡	203
8 被合併法人株式に係る譲渡損益の実現	213
9 被合併法人又は分割法人の株主におけるみなし配当課税	214
10 株式を買い集めた後の清算	217
11 分割法人を債務超過にする分割型分割を行った後に分割法人を解散する場合	218
第4節 税額の計算	221
1 株式移転後の配当	221
2 適格組織再編成後の配当	223
第5節 法人税以外の税金	226
1 適格合併と住民税均等割	226
2 適格分社型分割と住民税均等割	227
3 事業承継税制適用後の組織再編成	228
第6節 その他	229
1 届出書の提出漏れて青色申告事業者になれなかった事例	229
2 届出書の提出漏れて減価償却ができなかった事例	230

第5章 グループ法人税制に おける失敗事例

第1節	少額資産は譲渡損益が繰り延べられない…	234
第2節	グループ内の事業譲渡……………	236
第3節	個人による完全支配関係がある場合 ……	237
第4節	寄附修正事由……………	239
第5節	贈与+株式譲渡 ……	242
第6節	受贈益と特定同族会社等の留保金課税…	245
第7節	無償取引と消費税 ……	246
第8節	無償取引+合併又は清算 ……	247

第6章 その他の資本等取引に おける失敗事例

第1節 無償減資のスキームからスクイズアウト に変えてしまった事例	252
第2節 増資により中小法人の特例を受けることが できなくなった事例	254
第3節 増資と自己株式の取得の順番を間違えて しまった事例	258
❶ 基本的な取扱い	258
❷ 失敗事例	259
❸ 租税回避事例	260
第4節 自己株式の低廉取得	264
❶ 時価で自己株式を取得した場合	264
❷ 時価よりも安い価額で自己株式を取得した場合	264
第5節 無償減資又は資本準備金の取崩しが間に 合わなかった事例	267
第6節 持分会社の欠損填補	269
第7節 持分会社の解散	270

凡 例

法人税法	法法
法人税法施行令	法令
法人税法施行規則	法規
法人税基本通達	法基通
所得税法	所法
所得税法施行令	所令
消費税法	消法
消費税法施行令	消令
消費税法基本通達	消基通
相続税法	相法
財産評価基本通達	財基通
登録免許税	登免法
租税特別措置法	措法
租税特別措置法施行令	措令
租税特別措置法施行規則	措規
地方税法	地法
地方税法施行令	地令
地方税法施行規則	地規
国税通則法	国通法
国税徴収法	国徴法
中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律	円滑化法
中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行令	円滑化令
中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則	円滑化規

(例) 法人税法第81条の9第5項第3号 ➡ 法法81の9⑤三

本書の記述は、令和3年4月1日現在の法令等に依ります。

ただし、連結納税制度に関する記述については、令和2年度税制改正前の法令等の条文番号を示しています。

第1章

M & A ・ 組織再編成に係る税務で
ミスを防ぐために

第3章以降において具体的な失敗事例を解説する前に、本章では、M&A・組織再編成に係る税務でミスを防ぐために重要になることを解説しておきたい。

意外かもしれないが、見聞きしている失敗事例のほとんどが、単純なケアレスミスである。すなわち、どのような失敗事例があるのかということを理解することも重要であるが、そもそも丁寧に仕事をする事のほうが重要になってくる。

1 概 要

ハインリッヒの法則では、1件の重大な事故の背景には、29件の軽い事故が起きており、さらに事故には至らなかったものの、一歩間違えば大惨事になっていた「ヒヤリハット事例」が300件あるといわれている。M&A、組織再編成に係る税務の実務においても、重大な事故を防ぐためには、まずはヒヤリハット事例に繋がるミスを潰すことが必要になる。

筆者も税理士法人トーマツ（現デロイトトーマツ税理士法人）に勤務していたときには、数多くのミスをしてしまったが、レビュー体制が整備されていたことから、結果的に、大きな事故に遭遇することはなかった。しかし、レビュー体制が整備され過ぎると、そもそもミスが生じないように、事前にパートナーがフォローしてしまうため、ミスをするという貴重な経験が失われてしまう。そう考えると、レビュー体制がそれなりに整備されていた時代に税理士法人トーマツに勤務していたというのは、貴重な経験だったと考えている。

独立開業後は、レビュー体制のない中での業務となった。ただし、本書校了段階における当事務所の売上の内訳は、上場会社及び上場会社と同規模の非上場会社からの依頼が45%、それ以外の非上場会社からの依頼が5%、他の会計事務所からの依頼が30%、セミ

ナーの依頼が20%という構成になっている。気が付かれた読者も多いと思われるが、上場会社及び上場会社と同規模の非上場会社からの依頼であれば、監査法人、顧問税理士又はクライアントの担当者などがミスに気が付いてくれるため、結果的に事故になりにくい。他の会計事務所からの依頼であれば、依頼してくれた会計事務所に実行しようとする組織再編成を理解してもらう必要があるため、お互いにチェックをする体制が自然にできあがる。

しかし、小さな案件になると、関与者が少ないことから、ミスをしてしまうと、そのまま事故に繋がるのが想定される。意外かもしれないが、見聞きしている失敗事例のほとんどが顧問税理士のケアレスミスであり、そのほとんどが顧問税理士の職員のケアレスミスであることから、職員を雇用している場合には、その職員の業務内容をきちんと管理しておく必要がある。

2 最近の傾向

少子高齢化、アベノミクスの影響により、人手不足が顕著になった。税理士業界も例外ではなく、どの事務所も採用に苦労していたと思う（コロナの影響により、多少は変わるのかもしれないが、M & A・組織再編成に係る税務に対応できるレベルの職員を採用するという意味では、さほど変わらないと考えている）。

そのような中で、当事務所では、5万円/時間であったチャージレートを平成29年に10万円/時間に引き上げた（本書校了段階では15万円/時間に引き上げている）。チャージレートを引き上げたことにより、高いチャージレートで請求できる仕事では、クライアントが丁寧に仕事をする傾向にあるということがわかった。すなわち、チャージレートを引き上げた後の新規クライアントは丁寧に仕事をする傾向にあったし、チャージレートを引き上げた後も継続させていただいている既存クライアントも丁寧に仕事をする傾向に

あった。そして、高いチャージレートで請求できる仕事では、弁護士などの他の関与者も丁寧に仕事をする傾向にあるため、比較的、安心して仕事ができると感じている。

これに対し、平成30年が厄年であり、平成31年が後厄であったことから、理由もなくリスクに過敏になっていた。結果として、それが事故を防いでくれたのであるが、当時は、人手不足の影響もあり、どんどん仕事が雑になっている会計事務所が増えていたように思われる。また、優秀な経理を雇うことができず、どんどん経理の体制が崩れていった企業もあったように思われる。そうなると、100万円で提案した仕事にもかかわらず、事故が生じないようにするための余計な作業が生じてしまい、300万円はもらわないと割に合わないと思いつつも、100万円しか請求できなかった事案もあった。それでも、結果的に事故に繋がらなかったのも、良い経験だったと思うようにしている。

当事務所としても、すべての仕事をいきなり10万円/時間にすることができず、平成30年、平成31年には、5万円/時間の仕事が残っていた。令和に入ると、10万円/時間のチャージレートが定着し、令和元年12月には12万円/時間、令和2年9月には15万円/時間にチャージレートを引き上げた。10万円/時間のチャージレートが定着した頃から、丁寧な仕事をするクライアントや提携先が増えており、余計なストレスが生じることがほとんどない。

さらに、振り返ってみると、報酬の安い仕事ほど事故が生じやすい傾向があるといえる。提携先とも話したことがあるが、報酬を安くしようとするクライアントは、従業員の報酬も安かったり、コンプライアンス意識が低かったりすることが多いため、比較的风险が高い傾向にあるといえる。あまりにリスクの高いスキームを実行しようとしたため断った仕事があるが、顧問税理士からは、そのクライアントは従業員の給料が安いことから従業員の入れ替わりが激しいという話を聞かされていた。当事務所の提携先でも、報酬の安

い仕事を引き受けてしまうと、最初の依頼内容からどんどん業務が広げられてしまい、ただでさえ安い仕事がかたがたに合わなくなってしまうという話を聞かされたことがある。報酬の安い仕事は事故に繋がりやすいため、適正な報酬を請求できるようにしておく必要があるということがいえる。

3 知人からの紹介のリスク

「友人からの仕事は引き受けたくない」というのは、自営業をやっている人から聞かされる話である。お互いに甘えが生じることから、結果として事故に繋がりやすいため、気持ちはわからないでもない。

過去において、学生時代の先輩やトーマツに勤務していたときの先輩から仕事の依頼を受けたことがあるが、「佐藤先生」「佐藤さん」と呼んでくる人とはうまくいくが、「佐藤」「佐藤くん」と呼んでくる人とはうまくいかない。「識学」によると、人にはそれぞれ育った環境やこれまでの経験によって「思考の癖」が存在しており、組織運営をしていく中で発生する多くの問題の原因は、「思考の癖」によって生み出される認識のズレ（誤解や錯覚）だという（株式会社識学のHP参照）。「識学」のすべてを肯定するわけではないが、プライベートの関係を仕事に持ち込んだ場合には、お互いの認識のズレが生じてしまい、仕事がかたがたに合わなくなるといえる点では正しいと思う。このことは、後輩であっても同じことがいえ、お互いに甘えが生じてしまうと、仕事がかたがたに雑になっていき、事故に繋がりやすいということがいえる。

そう考えると、両親や親戚からの紹介は、最も気を付けないといけないはずである。一度、某税理士からの相談を受けてほしいといわれたことがあったが、大した報酬にならないだけでなく、かなり適当に仕事をされてしまい、事故に巻き込まれる危険性があると判

断し、その仕事は断ることにした。慣れてくると、きちんと仕事ができる場合とそうでない場合の区別がつくため、それほど神経質になる必要もないが、丁寧に仕事ができる環境にないのであれば、仕事の依頼を断るということも必要である。

また、友人からの電話やメールでのちょっとした相談を無料で引き受けてしまうのも事故に繋がりがやういといえる。丁寧に仕事をしようとするれば、友人に電話やメールで聞いて仕事をするという発想にはならないからである。

そう考えると、知人からの依頼であることで、あまり高い報酬を請求できないというのはわからないでもないが、少なくとも、お互いに甘えが生じずに、丁寧な仕事ができる環境にあるということが必要であり、そうでない場合には、仕事の依頼を断るということも必要である。

4 M&A・組織再編成に係る税務の特徴

このように、M&A・組織再編成に係る税務といっても、丁寧に仕事をしていれば、ほとんどの事故は未然に防げるはずである。具体的には、①思い込みで仕事をせずに、常に根拠を再確認する、②再確認する時間を持つ、③他の専門家のチェックが入る体制を作る、というのが必要である。

① 思い込みで仕事をせずに、常に根拠を再確認する

記憶に頼った仕事の仕方は危険である。そもそも記憶が間違っている可能性もあるし、法律が変わっていることもあるからである。根拠として書籍や雑誌を利用するのも危険である。前提条件が異なれば、答えが変わる可能性があるからである。国税庁のHPですら、最新の情報を常に更新しているわけではない。

ではどうすればよいのかというと、常に条文を再確認することに

より、これらの問題は解決する。すなわち、書籍、雑誌、国税庁のHPといったものは、条文を確認する前に頭の整理をするための道具であり、該当条文を速やかに見つけられるようにするための道具に過ぎない。

たとえ何度も遭遇している事案であっても、常に条文を再確認し、ミスを防ぐという姿勢は重要である。

② 再確認する時間を持つ

どんなに慎重に仕事をしていても、どうしてもミスはしてしまうことから、定期的に自分の仕事を見直す機会が必要である。一晩寝て、翌朝になると気付くことも出てくるし、1～2週間後に見直してみると気付くこともある。そう考えると、2回くらいは、自分の仕事を見直す機会を持ったほうがよい。

③ 他の専門家のチェックが入る体制を作る

前述のように、大きな案件になると他の人のチェックも自動的に入るため、未然に大きな事故を防ぐことができる。例えば、上場会社の案件では、経理担当者もそれなりに税務に詳しいことから、こちらのアドバイスをそのまま鵜呑みにはしないし、必要があれば、他の税理士に確認することもある。

さらに、当事務所では、一部の案件については、他の税理士にレビューをしてもらえるように当初から予算を多めに見積もるようにしている（もちろん、他の税理士にレビューを依頼することについては、クライアントの事前承諾を得るようにしている）。このように、他の専門家のチェックが入る体制を整えることにより、事故を未然に防ぐことができると考えている。

5 組織再編税制を勉強するうえでの心がけ

独立開業してから常に心がけていることであるが、「偉い先生の意見を鵜呑みにしない」ということが重要であると考えている。28歳で独立したこともあり、独立開業した直後には、様々な勉強会に誘われることがあったが、「偉い先生と交流するための会」になっているものが多かったことから、半年もしないうちに参加しなくなってしまった。偉い先生と交流することが悪いわけではないが、偉い先生の意見を否定してはいけないという雰囲気蔓延しており、その空気に染まってしまうと間違った解釈をしかねないと判断したからである。

これは、財務省や国税庁のOBが主催する勉強会についても同様のことがいえる。なぜなら、課税当局や実務の情報に精通していた者であったとしても、記憶違いが生じることがあり得ることから、国税局や裁判所が同様の意見を採用するとはいえないからである。ましてや、個別の案件ともなれば、個人的な意見になる余地もあることから、退官後に語られた意見が財務省主税局や国税庁の意見と一致しているとは限らない。そして、財務省主税局が立案時には想定していなかったことが、その後の運用で国税庁が明確な解釈を打ち出すということも珍しいことではない。

それでは、どのように組織再編税制の勉強をすべきかといえば、書籍や雑誌に書いている内容を鵜呑みにせず、常に条文を確認することが重要になると考えられる。さらに、制度趣旨を理解することも重要であるが、制度趣旨を理解するためには、財務省主税局及び国税庁が公表した一次文献を確認するという姿勢が必要になる。

6 簡単な仕事ほどミスをしやすい

第3章以降では、具体的な失敗事例を紹介していく。複雑なスキームを実行してしまった結果、大きなミスをしてしまった事例を期待している読者もいるかもしれないが、残念ながら、ほとんどの失敗事例は単純なミスである。

「どうして、1週間前には、こんなことに気が付かなかったのだろうか？」と思いながら、簡単なミスを修正したことは、毎年のようにあるが、難しい案件でミスをしたことは一度もない。

徒然草にある「高名の木登り」というのをご存じだろうか。危ない危ないと思っているうちは、事故は生じない。こんなので失敗するわけがないと思いはじめると、事故が生じやすくなる。

M&A・組織再編成に係る税務においても同じことがいえ、見聞きしている失敗事例のほとんどが、単純なケアレスミスである。しかも、そのほとんどが申告書のケアレスミスであるだけでなく、ケアレスミスで数億円の課税所得が変わってしまったのである。

例えば、数億円の減算留保されている資産を適格分割で移転した後、分割承継法人で当該資産を譲渡した場合に、分割法人において加算されないのは当然のことであるが、分割承継法人でも加算し損ねていたという事案があった（分割法人と分割承継法人の顧問税理士が異なっていたために生じたミスであるといえる）。たった1行の申告調整なので、別に難しいことでも何でも無いが、とにかく金額が大きかったため、事前に気が付かなければ大問題になっていた事案である。

このように、ケアレスミスで数億円の課税所得が変わってしまうのがM&A・組織再編成に係る税務の怖さであり、ケアレスミスをなくすためには、常に丁寧に仕事をするを心掛ける必要があるといえる。

第2章

M & A ・ 組織再編成に係る

税務の概要

M&Aに係る税制というと組織再編税制を思い浮かべる読者も多いと思われるが、実務上は、みなし配当や株式譲渡損益といった基本的な内容が重要になることが少なくない。さらに、消費税率が10%に引き上げられたことに伴い、消費税の取扱いも重要になることが増えている。

本章では、第3章以降において失敗事例について解説する前に、M&A・組織再編成に係る税務上の取扱いについて解説を行う。

第1節 租税法の基礎知識

1 法人税

(1) 繰越欠損金

法人税の計算は、事業年度ごとに行われることから、原則として、ある事業年度の利益と他の事業年度の損失とを相殺することはできない。

しかし、青色申告法人では、9年又は10年間の繰越欠損金の繰越しが認められており、ある事業年度で発生した損失を、将来の事業年度における課税所得と相殺することが認められている（法法57①）。なお、平成30年4月1日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金額の繰越期間は10年とされており、その前に生じる欠損金額の繰越期間は9年とされている。

ただし、中小法人に該当しない場合には、原則として、繰越欠損金を利用しようとする事業年度の課税所得の50%までしか繰越欠損

【著者略歴】

佐藤 信祐（さとう しんすけ）

公認会計士、税理士、博士（法学）

公認会計士・税理士 佐藤信祐事務所所長

平成11年 朝日監査法人（現有限責任あずさ監査法人）入社

平成13年 公認会計士登録、勝島敏明税理士事務所（現アロイトトーマツ税理士法人）入所

平成17年 税理士登録、公認会計士・税理士佐藤信祐事務所開業

平成29年 慶應義塾大学大学院法学研究科後期博士課程修了（博士〔法学〕）