

改訂版刊行にあたって

本書の初版は、M&A・組織再編成に係る税務における失敗事例を解説することを目的に令和3年6月に刊行した。

その後、令和4年度からグループ通算制度が施行されるとともに、初版の刊行から3年が経過したことにより、追加すべき事例もいくつか見受けられた。

その結果、当初の内容では、実務に十分に対応することができないことから、改訂版の刊行に至った。

本書は、令和6年4月1日時点で公表されている本法、施行令、施行規則及び取扱通達をもとに解釈できる範囲内での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。

本書の出版に当たっては、(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6年4月

公認会計士 佐藤 信祐
税理士

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、スピントフ税制、ブート税制及びスクイ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年度のスクイ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	M&A・組織再編成に係る税務の特徴	6
■ 4	組織再編税制を勉強するうえでの心がけ	7
■ 5	簡単な仕事ほどミスをしやすい	8

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	22
■ 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 グループ通算制度の基礎知識	49
1 グループ通算制度の基本的な考え方	49
2 グループ通算制度の適用範囲	49
3 グループ通算制度の承認の申請書	50
4 グループ通算制度の申告及び納付	50
5 課税所得の計算	51
6 地方税の取扱い	52
7 グループ通算制度の開始又は加入	53
8 グループ通算制度からの離脱又は終了	56

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	74
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	89
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	95
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	96
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
------	----

6 M & A後の合併により繰越欠損金の制限が課された事例	101
-------------------------------	-----

第3節 その他の失敗事例 103

1 譲渡価額のアロケーション	103
2 第三者間取引	104
3 事業の転売	107
4 株式又は出資を取得した後の配当	109
5 分割型分割後の株式譲渡	111
6 第三者割当増資＋分割型分割＋株式譲渡	114
7 分割型分割＋株式譲渡	121
8 債務超過会社に対する非適格分割	123
9 特定同族会社等の留保金課税	128
10 大法人と繰越欠損金	131
11 特別税額控除	133

第4節 組織再編税制以外の制度における失敗事例 134

1 グループ通算制度の再加入制限	134
2 通算子法人株式の投資簿価修正	137
3 事業承継税制を適用した後のM & A	151

第5節 法人税以外の税金 153

1 住民税均等割及び事業税資本割	153
2 仕入税額控除	154
3 不動産取得税	156
4 連帯納付責任	158
5 第二次納税義務	159

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	164
1 無対価組織再編成	164
2 一般社団法人	167
3 株式と出資の違い	167
4 分割後に資本関係が変わる場合	168
5 個人から法人への現物出資	172
6 法人から個人への現物分配	172
7 組織再編成後の従業員の転籍	173
8 組織再編成後の会社分割	173
9 種類株式発行会社の非按分型分割	175
10 持分会社の非按分型分割	176
11 分社型分割と株式継続保有要件	177
12 単独株式移転後の親族への譲渡	178
13 完全支配関係内のスクイーズアウト	188
第2節 繰越欠損金	190
1 被合併法人の確定申告書に係る提出期限	190
2 支配関係発生日から5年を経過している場合とは	192
3 繰越欠損金が生じてから9年が経過してしまった事例	194
4 新設法人の特例	196
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	199

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……………	203
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……………	205
8	資本的支出が特定資産に該当した事例……………	206
9	別表五(-)に加算留保項目がある場合……………	208

第3節 課税所得の計算 …………… 210

1	適格組織再編成なのに課税所得が発生する事例……………	210
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……………	211
3	分社型分割による持株会社化……………	212
4	D E Sによる失敗……………	213
5	疑似D E Sによる失敗……………	216
6	創設債務の発生……………	217
7	適格分社型分割後の株式譲渡……………	218
8	被合併法人株式に係る譲渡損益の実現……………	228
9	被合併法人又は分割法人の株主等におけるみなし配当課税 ……………	229
10	株式を買い集めた後の清算……………	232
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……………	233
12	親会社と孫会社との間の無対価株式交換……………	235

第4節 税額の計算 …………… 239

1	株式移転後の配当……………	239
2	適格組織再編成後の配当……………	241

第5節 法人税以外の税金	243
❶ 適格合併と住民税均等割	243
❷ 適格分社型分割と住民税均等割	244
❸ 事業承継税制適用後の組織再編成	245
第6節 その他	246
❶ 届出書の提出漏れで青色申告事業者になれなかった事例	246
❷ 届出書の提出漏れで減価償却ができなかった事例	247

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	250
第2節 グループ内の事業譲渡	252
第3節 個人による完全支配関係がある場合	253
第4節 無議決権株式の発行	255
第5節 寄附修正事由	257
第6節 贈与+株式譲渡	260

第7節	受贈益と特定同族会社等の留保金課税	263
-----	-------------------	-----

第8節	無償取引と消費税	264
-----	----------	-----

第9節	無償取引+合併又は清算	265
-----	-------------	-----

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	270
-----	----------------------------------	-----

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	272
-----	----------------------------------	-----

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	276
1	基本的な取扱い	276
2	失敗事例	277
3	租税回避事例	278

第4節	自己株式の低廉取得	282
1	時価で自己株式を取得した場合	282

■ 時価よりも安い価額で自己株式を取得した場合.....	282
------------------------------	-----

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	285
--	-----

第6節 持分会社の欠損填補	287
---------------------	-----

第7節 持分会社の解散	288
-------------------	-----

第8節 第二会社方式	289
------------------	-----

凡 例

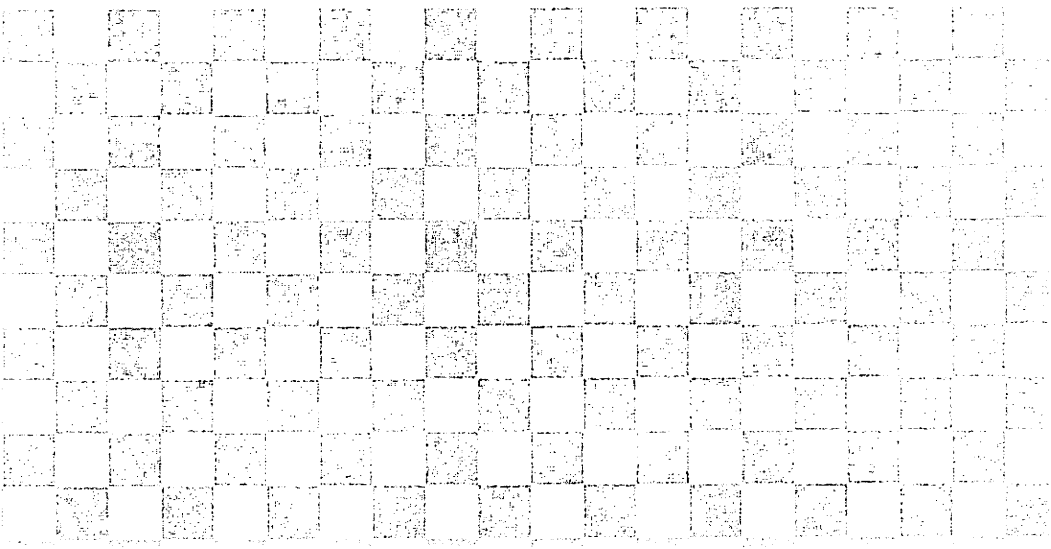
法人税法	法法
法人税法施行令	法令
法人税法施行規則	法規
法人税基本通達	法基通
所得税法	所法
所得税法施行令	所令
消費税法	消法
消費税法施行令	消令
消費税法基本通達	消基通
相続税法	相法
財産評価基本通達	財基通
登録免許税法	登免法
租税特別措置法	措法
租税特別措置法施行令	措令
租税特別措置法施行規則	措規
東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源 の確保に関する特別措置法	
地方税法	地法
地方税法施行令	地令
地方税法施行規則	地規
国税通則法	国通法
国税徴収法	国徴法
中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律	円滑化法
中小企業における経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61条の11第3項第2号 ➡ 法法61の11③二

本書の記述は、令和6年4月1日現在の法令等に依ります。

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もの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、本書校了段階では、上場会社もしくは上場会社と同規模の非上場会社からの依頼及び他の会計事務所からの依頼がほとんどであり、規模の小さな非上場会社からの依頼はほとんどない。気が付か

れた読者も多いと思われるが、上場会社又は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ことが想定される。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勞していたと思う。

その結果、人手不足の影響もあり、どんどん仕事が雑になった会計事務所も増えたように思われる。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と思われる。当事務所としても、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ながらも、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。

そうになると、当事務所としても、仕事の体制を見直さざるを得なくなり、令和4年から令和5年にかけて、以下のように変更を行った。

- ① 会計事務所に対する顧問契約では、関与先との打ち合わせに

は同席しない。

- ② 会計事務所からのスポットの相談には対応しない。
- ③ 一般事業会社からの相談については、当事務所からの回答を顧問税理士に対して情報開示することは認めない。

このような対応にした理由は、本来であれば、その会計事務所の業務であるにもかかわらず、その会計事務所の担当者が対応しきれなくなった結果、当事務所に電話又はメールによる質問が来るという事態が散見されたからである。すなわち、当事務所が行っている会計事務所向けのサービスは、その会計事務所の担当者が当事務所の回答を理解したうえで業務に対応することを前提としたものであり、それ以上のサービスを行うことを前提としたものではないのである。

また、上記③については、当事務所の HP において、「上記のサービスは、単発のご相談を行った後に、当事務所又は当事務所の提携先にご依頼いただくか、当事務所以外の税務専門家の最終的なご判断の下に案件を実行していただくことを前提としたものになっています。そのため、本サービスにより得られた回答を第三者（公認会計士、税理士など）に開示すること、打ち合わせに第三者が同席することはできません。」と開示している。30代の頃は提携先や顧問先の会計事務所も少なかったが、令和4年以降は提携先や顧問先の会計事務所も増えたことから、一般事業会社からの相談については、顧問税理士をその提携先又は顧問先の会計事務所に変えることを前提に対応するようにしている。

もちろん、上場会社からの相談であれば、大手税理士法人に相談をする前の論点整理のために、当事務所に相談したいというニーズも存在し、そのような場合には、顧問税理士を変えなくても、大手税理士法人の最終的な判断の下で、M&A 又は組織再編成が行われることから、顧問税理士を変えることまでは要求していない。

その結果、会計事務所からの相談については、月額固定報酬の業

務のみ対応するようになり、顧問契約を結ぶほどではないものの、組織再編税制の質問に対応してもらいたいというニーズに対しては、株式会社バレーフィールドが主催する組織再編質問会で対応するようにした。

当事務所の体制の変更は上記のとおりであるが、読者の皆様方には、今後の業界再編を踏まえたうえで対応したという点はご理解いただきたいと思います。すなわち、今後の税理士業界は、零細事務所と巨大事務所の二極化に向かっていくと考えている。零細事務所が増える理由は、IT、物流の発達により、職員が不要になっただけでなく、優秀な職員を雇うこと自体が困難になっているからであり、巨大事務所が増える理由は、規模の経済を目指す必要があるからである。その結果、組織再編税制にきちんと対応できる体制を整える事務所とそうでない事務所の二極化が進んでいくはずである。そうになると、当事務所としても、組織再編税制にきちんと対応できる体制を日常的に備えておきたい事務所のみをサポートすべきであろうし、場合によっては、当事務所も業界再編の流れに沿う形で、大手会計事務所又は中堅会計事務所に参加することもあり得ると考えている。

読者の中には、税理士の先生方も少なくないと思われるが、巨大事務所であればともかくとして、そうでない場合には、難易度の高い案件については、会計事務所の所長が自ら対応せざるを得ない時代になっているはずである。その一方で、M&Aや組織再編成を日常的に行っているブティック型の会計事務所であればともかく、通常の会計事務所が巨大化するにしても、難易度の高い案件に対応できる優秀な人材を確保するためには、東京都内であれば3,000人、地方都市であっても1,000人といった規模が必要になるはずである。今のところは、業界再編の過渡期でもあることから、難易度の高い案件にどのように対応するのかを悩んでいる会計事務所も多いと思われる。また、難易度の高い案件に対応するためには、会計事務所

内のレビュー体制も整備する必要があることから、思った以上に人材が必要になるはずである。当事務所でも判断に悩む論点については、デロイトトーマツ税理士法人から独立した後輩にレビューをお願いしているが、M&A・組織再編成に係る税務においてミスをしないためには、常に慎重に対応できる体制を整備しておく必要があると考えられる。

3 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は必要である。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。

4 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。

5 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？」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始めると、事故が生じやすくなる。

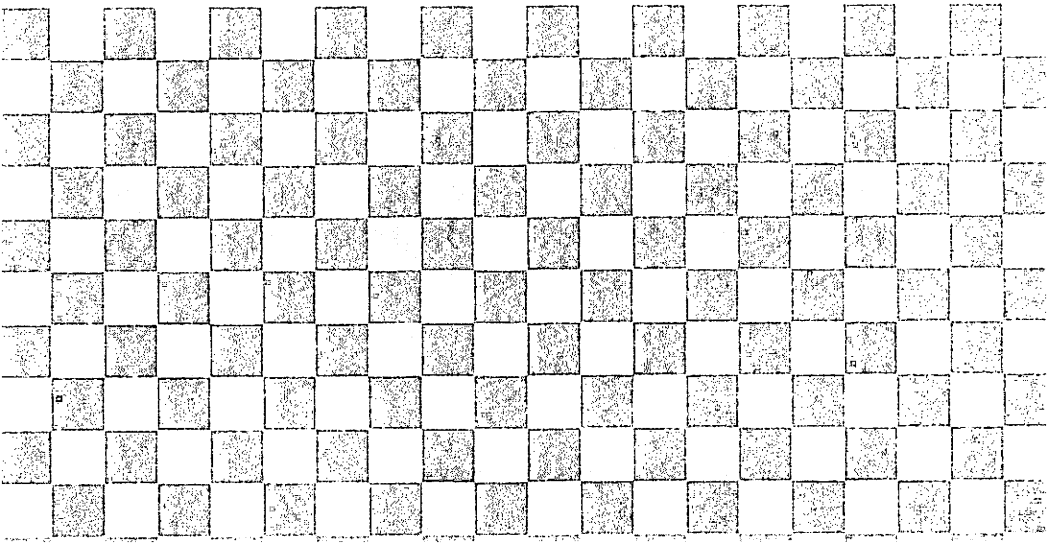
M&A・組織再編成に係る税務においても同じことがいえ、見聞きしている失敗事例のほとんどが、単純なケアレスミスである。しかも、そのほとんどが申告書のケアレスミスであるだけでなく、ケアレスミスで数億円の課税所得が変わってしまったのである。

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に、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ないが、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るためには、常に丁寧に仕事をする心を心掛ける必要がある。

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57①、平成27年改正法附則27②）。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

金を使用することができない。この場合における中小法人とは、普通法人（投資法人、特定目的会社及び受託法人を除く）のうち、資本金の額もしくは出資金の額が100百万円以下であるものをいうが、以下に掲げる法人については、中小法人から除外するものとされている（法法57⑪ーイ）。

① 大法人（次に掲げる法人をいう。以下同じ）との間に当該大法人による完全支配関係がある普通法人

イ 資本金の額又は出資金の額が500百万円以上である法人

ロ 相互会社

ハ 受託法人

② 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部を当該全ての大法人のうちいずれかの法人が有するものとみなした場合において当該いずれかの法人と当該普通法人との間に当該いずれかの法人による完全支配関係があることとなる時の当該普通法人

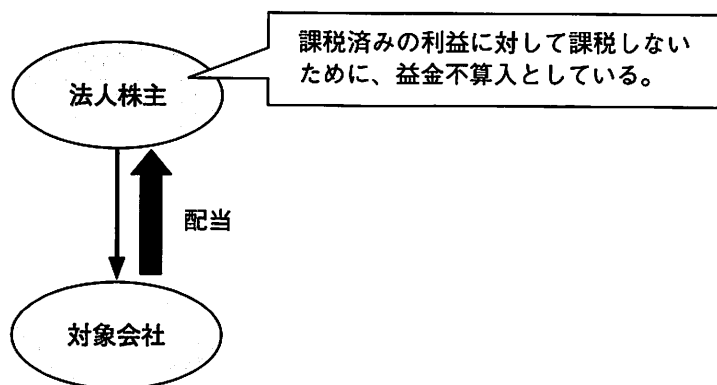
(2) 受取配当等の益金不算入

内国法人が他の内国法人から配当金を受領した場合には、「受取配当等の益金不算入」の適用がある。ここでいう「益金不算入」とは、収益から除外して、法人税の課税所得の計算を行うという意味である。これは、他の内国法人で課税済みのその他利益剰余金から分配を受けることから、二重課税を回避するための規定である。

しかし、100%子会社からの配当であればともかくとして、それ以外の場合については、受取配当金に対応する負債利子が発生していると考えられることや、株式譲渡益と区別して課税関係を成立させる必要もないものもあるため、完全子法人株式等、関連法人株式等、その他の株式等及び非支配目的株式等に分けて計算を行うことになる。

まず、完全子法人株式等とは、配当等の額の計算期間を通じて、

■図表 2-1 受取配当等の益金不算入



内国法人との間に完全支配関係があった他の内国法人の株式又は出資をいう（法法23⑤、法令22の2）。

そして、関連法人株式等とは、内国法人が他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の株式又は出資を当該内国法人が当該他の内国法人から受ける配当等の額の支払いに係る効力が生じる日以前6か月以上引き続き有している場合における当該株式又は出資をいう（法法23④、法令22）。なお、関連法人株式等の判定は、完全支配関係のある他の法人が保有する株式又は出資を含めて行うことになる。

具体的な受取配当等の益金不算入の計算は、以下のとおりである。

【完全子法人株式等】

受取配当金の金額の総額が益金不算入額となる。

【関連法人株式等】

$$\text{受取配当金の金額} - \text{控除負債利子} = \text{益金不算入額}$$

控除負債利子＝以下のいずれか少ない金額

【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（現デ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〕）

号、所在地、役員構成、従業員、資産内容、事業内容、事業形態などを総合的に勘案して、同一性のない場合には法人税基本通達9-4-1の適用を認め、同一性がある場合には適用を認めないものとされている。すなわち、子会社の事業を廃止する場合や経営権を譲渡する場合だけでなく、子会社の再生手段として第二会社方式を利用する場合であっても、第二会社方式を行わなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであり、かつ、第一会社（旧会社）と第二会社（新会社）との間に同一性がないときは、同通達9-4-1の適用を受けることができると考えられる。

しかしながら、依然として特別清算であれば、貸倒損失又は子会社整理損失として損金の額に算入することが認められるという誤解があるようである。もちろん、本裁判例が公表される前であっても、無条件に損金の額に算入することが認められていたわけではないことから、同一性の排除をしていた税務専門家も少なくなかった。そして、このような裁判例が公表されたのであれば、同一性の排除はもはや損金の額に算入するための必須条件といってよいはずであるが、第二会社方式が金融機関の不良債権処理における典型的な手法であったことから、グループ内における第二会社方式でも特別清算であれば同様に認められるという誤解が残っているようである。

本書校了段階では、アフターコロナに入っていることから、不採算子会社の再生について検討をしている企業も少なくないと思われる。この場合に、同一性の排除を怠ってしまうと、寄附金として損金の額に算入することができなくなってしまうため、失敗事例として挙げさせていただきたい。