

令和4年6月16日(木)
日本教育会館

夜間研修会資料

事業再生の税務

講 師

こまつ まさし
税理士 小松 誠志 氏

文京学院大学大学院経営学研究科客員教授

一橋大学法科大学院非常勤講師

青山学院大学会計専門職大学院非常勤講師

東京税理士会 麹町支部

事業再生の税務

目次

I 債権者側の法人税の重要論点	1
1. 子会社等の整理・再建.....	1
2. 債権譲渡.....	6
II 債務者側の法人税の重要論点（第二会社方式）	12
1. 第二会社方式の概要	12
2. 解散の場合の設立当初からの欠損金の損金算入	13
3. 事業譲渡又は会社分割による譲渡損の計上	16
4. のれん（資産調整勘定）の計上等.....	16
◆ 参考資料（組織再編等に係る移転コスト）	22
1. 設立の場合の登録免許税.....	22
2. 不動産登記に係る登録免許税.....	22
3. 不動産取得税.....	22
4. 消費税.....	23

Ⅰ 債権者側の法人税の重要論点

1. 子会社等の整理・再建

(1) 概要

子会社等（資本関係を有する者のほか、取引関係、人的関係、資金関係等において事業関連性を有する者が含まれます。）に対する債権放棄等の経済的な利益の供与は、原則として寄附金に該当しますが、今後より大きな損失を蒙ることを回避するための整理損又は合理的な再建計画に基づく支援損で、相当な理由があると認められるものについては、寄附金には該当せず全額損金算入することが認められています（法基通 9-4-1、9-4-2）。

(2) 子会社等の整理損

回収不能の状態にあるとは言い難い債務者に対する債権放棄は、一義的にはその債務者に対する経済的利益の無償の供与であり、それにより生ずる損失は、寄附金に該当します。

しかしながら、業績不振の子会社等を整理（解散や経営権の譲渡等）する際には、親会社等がその整理にあたって必要となる資金を供与することや子会社等の債務を引受けること又は子会社等に対して債権放棄をすること等を迫られる場合があり、親会社がそれらの措置を講じなければ子会社等の整理が上手くいかないような場合にまで、その経済的利益の供与による損失を直ちに寄附金の対象として取り扱うことは実情にそぐわないこととなります。

そこで、法人税基本通達において、いわゆる子会社等整理に係る損失（整理損）については、法人税基本通達 9-4-1 に掲げられた一定の要件のもと、寄附金にならない旨が明らかにされています。

法人税基本通達

（子会社等を整理する場合の損失負担等）

9-4-1 法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等（以下 9-4-1 において「損失負担等」という。）をした場合において、その損失負担等をし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ると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

(注) 子会社等には、当該法人と資本関係を有する者のほか、取引関係、人的関係、資金関係等において事業関連性を有する者が含まれる(以下 9-4-2 において同じ。)

(3) 子会社等の支援損

上記の子会社等の整理損失のような子会社等を整理する場合以外でも、経営危機に陥っている子会社等の倒産を防止してこれを再建するために必要な資金供与や債権放棄等の経

経済的利益の供与を行うことがあり、このような場合にも、その経済的利益の供与（支援）を、直ちに寄附金の対象として取り扱うことは実情にそぐわないことになります。

そこで、法人税基本通達 9-4-2 に掲げられた一定の要件のもと、子会社等支援に係る損失（支援損）については寄附金にならない旨が明らかにされています。

法人税基本通達

（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）

9-4-2 法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等（以下 9-4-2 において「無利息貸付け等」という。）をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。

（注） 合理的な再建計画かどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものとして取り扱う。

（4） 適用のポイント等

法人税基本通達 9-4-1 又は 9-4-2 の適用に当たっての検討すべきポイントは、次のように整理されます¹。

- ① 損失負担等を受ける者は、「子会社等」に該当するか。
- ② 子会社等は経営危機に陥っているか（倒産の危機にあるか）²。
- ③ 損失負担等を行うことは相当か（支援者にとって相当な理由はあるか）。
- ④ 損失負担等の額（支援額）は合理的であるか（過剰支援になっていないか）。
- ⑤ 整理・再建管理はなされているか（その後の子会社等の立ち直り状況に応じて支援額を見直すこととされているか）³。
- ⑥ 損失負担等をする支援者の範囲は相当であるか（特定の債権者等が意図的に加わっていないなどの恣意性がないか）。
- ⑦ 損失負担等の額の割合は合理的であるか（特定の債権者だけが不当に負担を重くし又

¹ 国税庁 質疑応答事例（法人税関係）（子会社等を整理・再建する場合の損失負担等）「合理的な整理計画又は再建計画とは」

² 法人税基本通達 9-4-1 の場合には、倒産の危機に至らないまでも経営成績が悪いなど、放置した場合には今後より大きな損失を蒙ることが社会通念上明らかであるかどうかを検討することになります（国税庁・前掲注 1）。

³ 法人税基本通達 9-4-1 の場合には、一般的にその必要はありませんが、整理に長期間を要するときは、その整理計画の実施状況の管理を行うこととしているかどうかを検討することになります（国税庁・前掲注 1）。

は免れていないか)。

また、次の①から⑧に掲げる再建計画・再生計画は、債権者において債権放棄等による損失の損金算入が認められる合理的な再建計画・再生計画であることが国税庁の文書回答により明らかにされています（平成13年9月26日国税庁課税部長文書回答他）。

- ① 「私的整理に関するガイドライン」に基づき策定された再建計画
- ② 「中小企業再生支援スキーム」に従って策定された再生計画
- ③ 「RCC企業再生スキーム」に基づき策定された再生計画
- ④ 特定認証紛争解決手続（事業再生ADR手続）に従って策定された事業再生計画
- ⑤ 地域経済活性化支援機構（REVIC）が買取決定等を行った債権の債務者に係る事業再生計画
- ⑥ 東日本大震災事業者再生支援機構が買取決定等を行った債権の債務者に係る事業再生計画
- ⑦ 特定調停スキームに基づき策定された再建計画
- ⑧ 「中小企業の事業再生等に関するガイドライン（再生型私的整理手続）」に基づき策定された事業再生計画

○ 再建支援等事案に係る検討項目及びその概要

検 討 項 目 及 び そ の 内 容		チェック欄
再 建 の 場 合	整 理 の 場 合	
1. 損失負担の必要性		
(1). 事業関連性のある「子会社等」であるか 資本関係、取引関係、人的関係、資金関係等の事業関連性を有するか		<input type="checkbox"/>
↓		
(2). 子会社等は経営の危機に陥っているか		
イ 債務超過等倒産の危機に瀕しているか	イ 整理損失は生じるか(実質債務超過か)	<input type="checkbox"/>
ロ 支援がなければ自力再建は不可能か	ロ 支援がなければ整理できないか	<input type="checkbox"/>
↓		
(3). 支援者にとって損失負担等を行う相当の理由はあるか 再建又は整理することにより将来のより大きな損失の負担を回避等ができるか		<input type="checkbox"/>
2. 再建計画等(支援内容)の合理性		
↓		
(1). 損失負担額(支援額)の合理性(要支援額は的確に算定されているか)		
イ 損失負担額(支援額)は、再建又は整理するための必要最低限の金額となっているか		<input type="checkbox"/>
ロ 自己努力はなされているか		<input type="checkbox"/>
↓		
(2). 再建管理等の有無		
再建管理は行われるか	整理計画の管理は行われるか(長期の場合)	<input type="checkbox"/>
↓		
(3). 支援者の範囲の相当性		
イ 支援者の範囲は相当か		<input type="checkbox"/>
ロ 支援者以外の事業関連性を有する者が損失負担していない場合、合理的な理由はあるか		<input type="checkbox"/>
↓		
(4). 負担割合の合理性		
事業関連性からみて負担割合は合理的に決定されているか		<input type="checkbox"/>
↓ いずれにも該当する場合		
寄 附 金 に 該 当 し な い		

(出所 国税庁 質疑応答事例(法人税関係)(子会社等を整理・再建する場合の損失負担等)「合理的な整理計画又は再建計画とは」)

〔参考資料〕

特約店に対する債権放棄（支援）と寄附金課税：平成 11 年 6 月 30 日裁決全部取消し

(1) 概要

石油製品卸業を営む請求人の行った不採算又は事業後継者難の特約店 4 社に対する売掛金の減額処理について、原処分庁は、廃業等の諸費用を支援するためであり、また、その算出根拠も明確でなく、対価性がない利益の無償供与にすぎないことから、法人税法上の寄附金に該当するとして更正処分等を行った。

(2) 審判所の判断

イ 原処分関係資料及び請求人から提出された資料並びに当審判所の調査によれば、次の事実が認められる。

- ① 石油業界における石油卸業者の特約店は、縦の取引で系列以外の商品は扱えない仕組みとなっているところ、特約店の営業状態が悪化すれば将来、請求人に負担が掛かることは社会通念上当然のことであり、業界紙等からも価格競争が一段と激化し、石油業界の経営は、今後一段と厳しく石油スタンドの統廃合は必然的な状況にあることは十分うかがえること。
- ② 本件特約店 4 社の平成 9 年 3 月を含む事業年度の所得金額はいずれも欠損であり、うち 3 社については、売上金額、所得金額とも每期減少しており、また、経営者の経営意欲も喪失し、今後、業績が上がることは見込めない状況にあり、事業を継続したとしても、赤字の累積、請求人の売掛債権の焦げつきが予想されること。
- ③ 1 社については、経営環境が厳しい中、経営者の健康上の理由と後継者不在のため廃業予定であったところ、立地条件等からみて将来性を見込み、請求人の従業員が代表者を引受け事業を継続したこと。
- ④ 本件特約店の廃業及び代表者交替については、請求人の要請と廃業、経営改善策の条件等が合意に達したので行ったものであること。
- ⑤ 本件特約店の廃業及び代表者の交替に伴う支援に当たっては、役員会に諮られ、その議事録も存在すること。
- ⑥ 本件売掛金の減額処理の決定は、当事者間でそれぞれ経済的折衝を経て確定したものであり、請求人が本件特約店の経営支配権を有するものではなく、かつ、本件特約店は資本系列等特殊な関係にある取引先ではないこと。
- ⑦ 本件売掛金の減額処理は、一律に基準を設けて算定しているものではなく、本件特約店ごとに個々に算定したものであること。
- ⑧ 申請書に基づき支援を行った本件特約店以外の特約店に対しては、販売促進費として処理し、当該販売促進費の支払は、振込の方法によっていること。
- ⑨ 申請書に基づき支援を行った本件特約店以外の特約店に対しては、「経営改善支援先改善状況進捗報告」を 2 か月ごとに徴し、改善状況をチェックしながら、請求人の経営判断

の資料に資していること。金額も本件特約店ごとに個々に算定したものであること

ロ 前記イの事実から、請求人が将来の石油業界の経済環境等を踏まえ、本件特約店側の経営事情というより、請求人における総合的経営戦略として、不採算特約店に対しては、廃業等を積極的に誘導し、廃業等の条件が合意に達した本件特約店については、廃業資金、経営改善資金として支援したことは、むしろ、現状打開策の一環として、経営遂行上、真にやむを得ない費用であり、客観的にみて経済的合理性を有し、社会通念上も妥当視される処理と認められる。

また、請求人は、支援の方法として売掛金の減額処理の方法を採ったもので、実質的には債権放棄と認められ、その債権放棄をするに至ったことについては、前記イの事実から債権放棄をしなければ、今後より大きな損失を蒙ることが予想され、債権放棄したことによって請求人にメリットがあると判断できる。

なお、本件売掛金の減額処理について、相当の理由があるのか否か、数値的な比較だけでなく、社会、経済環境をも十分に配慮した検討がなされるべきであるが、原処分庁の判断はこの点について明らかにされていない。

ハ したがって、前記ロのとおり、本件売掛金の減額処理は、請求人自らの経営改善策の一方策であり、事業遂行上、真にやむを得ない費用であり、寄附金には該当しない。

2. 債権譲渡

債権譲渡が行われた場合において、債権者におけるその金銭債権の帳簿価額とその譲渡対価の差額（譲渡損又は譲渡益）は、損金の額又は益金の額に算入されます（法法 22）。特に金銭債権が不良債権となっている場合には、譲渡損が生じて損金の額に算入されることとなり、その譲渡損相当額の貸倒損失を計上したことと同様の効果を得ることとなります。

債権放棄等が行われていない（法的に滅失していない）金銭債権に係る貸倒損失が損金の額に算入されるためには、その金銭債権全額の回収不能が明らかであること等が要件とされています（法基通 9-6-2、9-6-3）、債権譲渡による譲渡損が損金の額に算入されるためには、そのような要件は求められません。

(1) 基本的な考え方

債権譲渡において検討すべき税務上の論点は、①譲渡した事実と②譲渡価額の適正さであると考えられます。

（金融資産の消滅を認識する権利支配移転の範囲）

法基通 2-1-44 法人が金融資産(金融商品である資産をいう。以下この章において同じ。)の売却等の契約をした場合において、当該契約により当該金融資産に係る権利の支配が他の者に移転したときは、当該金融資産の売却等による消滅を認識するのであるから、原則として、次に掲げる要件の全てを満たしているときは、当該売却等に伴い収受する金銭等の額又

は当該売却等の直前の当該金融資産の帳簿価額は、当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

(1) 売却等を受けた者は、次のような要件が満たされていること等により、当該金融資産に係る権利を実質的な制約なしに行使できること。

イ 売却等をした者(以下 2-1-44 において「譲渡人」という。)は、契約又は自己の自由な意思により当該売却等を取り消すことができないこと。

ロ 譲渡人に倒産等の事態が生じた場合であっても譲渡人やその債権者(管財人を含む。)が売却等をした当該金融資産を取り戻す権利を有していない等、売却等がされた金融資産が譲渡人の倒産等のリスクから確実に引き離されていること。

(2) 譲渡人は、売却等をした金融資産を当該金融資産の満期日前に買い戻す権利及び義務を実質的に有していないこと。

〔参考資料〕

適正評価手続に基づいて算定される債権及び不良債権担保不動産の価額の税務上の取扱いについて

(法令解釈通達)課法 2-14、査調 4-20 平成 10 年 12 月 4 日

平成 10 年 11 月 2 日、日本公認会計士協会から、また、同年 11 月 2 日及び 11 月 20 日、日本不動産鑑定協会から、国税庁に対し、両協会が策定した適正評価手続に基づいて算定される債権及び不良債権担保不動産の取引価額は税務上も認められると解して差し支えないか照会がありました。

国税庁においては、その内容について検討し、平成 10 年 12 月 4 日、それぞれの手法の計算の基礎とした収支予測額及び割引率が適正であれば税務上も認められる旨両協会に対して回答しました。

(2) 事実認定の問題

独立した第三者間取引であれば、①譲渡した事実及び②譲渡価額の適正さに留意することで足りませんが、独立した第三者と言えない特殊関係者(例えば、債務者が法人であればその債務者法人の代表者等)に対する債権譲渡の場合、債権放棄が行われたものを債権譲渡に仮装したものと事実認定されるか否かといった問題が生じます。

〔参考資料〕

債権者(譲渡人)における寄附金課税：平成 17 年 2 月 14 日裁決(非公開)全部取消し

(1) 事案の概要

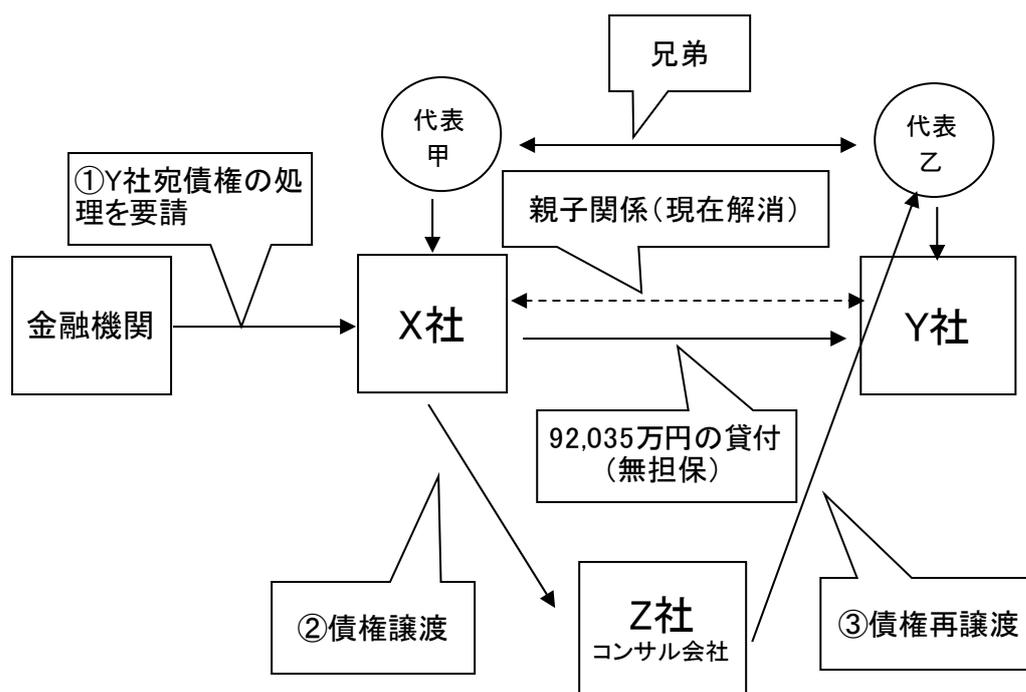
同族会社 X 社は、子会社であった外国法人 Y 社に対して平成 15 年 5 月 26 日時点で、長期貸付金債権 9 億 2,035 万円を有していた。X 社の代表者甲と Y 社の代表者乙は兄弟であるが、会社同士は平成 14 年 5 月 30 日に資本関係を解消している。この長期貸付金債権は

会社同士のかつての関係から、無担保及び無保証で具体的な返済計画のないまま行われたものが累積したものであり、一度の返済もされていなかった。なお、Y社は設立以来の赤字決算である。

X社は取引先金融機関からY社への貸付金債権が不良債権であるとの指摘を受け、その早期処理を強く求められたため、Y社に対して債権放棄を提案したがY社が受贈益課税により倒産に追い込まれるとの理由から不可能と判断された。そこで、同債権の買取りの申出をしたY社の代表者乙に対して売却を行うことにし、売買を円滑に行うために第三者である資産運用会社Z社に仲介を依頼した。なお、Z社はX社より報酬を受取り、債権譲渡取引の仲介、本件債権価格の鑑定・調査も行っている。

そして、平成15年5月29日にX社はZ社に対して本件債権を1億6,628万円で譲渡を行い、Z社は譲渡された本件債権を、同日に、同額で乙に対して再譲渡した。なお、乙の買取資金は同人の個人名義による銀行借入れによる自己資金のみが用いられ、その後当該借入れの返済の一部には乙個人名義の不動産の売却による資金が充てられた。

〔取引関係図〕



X社は、平成15年5月31日に終了する事業年度の法人税について、本件取引による債権売却損の額、7億5,407万円を損金の額に算入して申告をしたところ、原処分庁によって、債権売却損の額は寄附金に当たるとして、法人税の更正処分等を受けた。

(2) 原処分庁の主張

本件取引が実体は債権放棄であるところを、次のとおり寄附金課税を免れるために仮装取引を行ったものである。したがって、債権売却損の額は X 社から Y 社に対する利益の供与に該当し、別途 Y 社の合理的な再建計画もないことから、X 社の損金の額に算入されないと主張した。

- ① 本件債権は無担保、無保証、返済計画がない貸付金債権である点、非上場会社である Y 社に対する市場流通性のない債権である点から、売買して流動化するという客体になじまない。
- ② 本件債権の時価は、X 社の依頼を受けて取引を進める立場の Z 社によるものであり、恣意性のあるもので、第三者の公正な鑑定評価額ではない。
- ③ 本件取引における Z 社の介在は、同社の購入価額と売却価額が同額である点、売買価額は X 社と乙との間で交渉決定された点から、単に形式的なものであり、Z 社が本件譲渡における当事者とは認められない。

(3) 審判所の判断

次の点を総合すると、本件譲渡は、金融機関からの不良債権処理を求められた X 社が、本件債権の処分を目的として乙からの買取りの申出に応じて、仲介者 Z 社を通して乙に再譲渡することを前提として行われたものであると認定した。そして、債権売却損が発生したかのように仮装した取引とは認められず、債権売却損は X 社から Z 社への債権譲渡によって生じたものであり、Y 社に対する寄附金には該当しないとして、更正処分を取り消す裁決を行った。

- ① 親子会社関係を前提としたものであるとしても、本件債権が債権放棄を前提として貸付けられたものであるなどの事情は認められない。そして非上場会社に対する債権であるとしても必ずしも譲渡性が失われるものでなく、譲渡性を有している。
- ② 鑑定の結果について、恣意性を有することを証明しえる根拠はなく、鑑定結果が不当であるとまでは言えない。
- ③ Z 社の本件取引における介在は、同取引にかかる譲渡代金の決済の履行等を保全する目的をもって、取決めに従って行われた一般的な仲介と認められる。
- ④ 本件取引が、資本関係が解消されてから行なわれている点、Z 社から乙への再譲渡の際に乙の自己資金のみが充てられている。

〔参考資料〕

債務者における債務免除（消滅）益課税：平成 21 年 3 月 11 日裁決（非公開）全部取消し

(1) 事案の概要

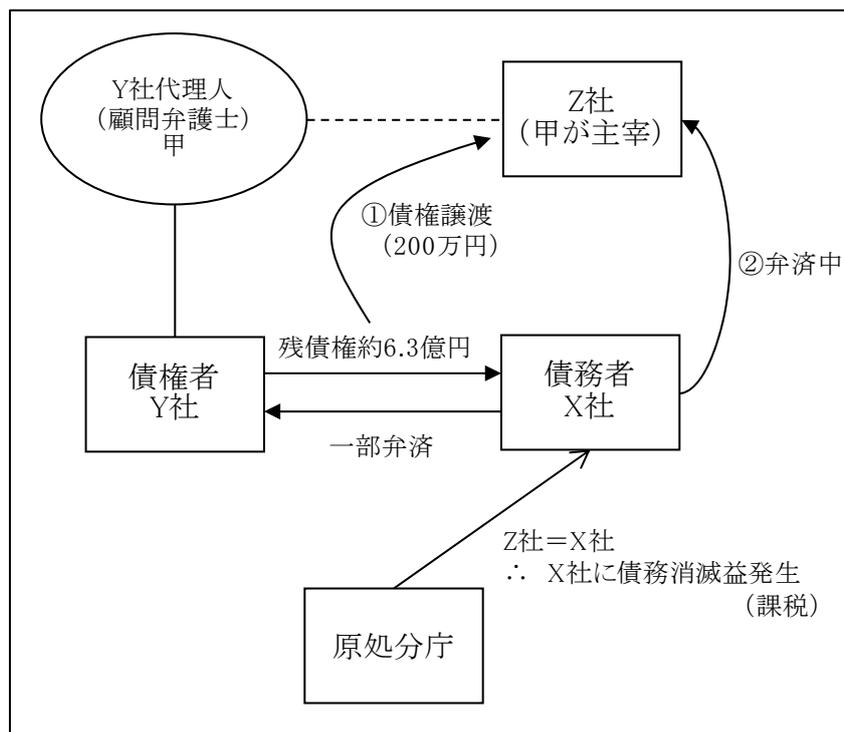
弁済を延滞している債務者 X 社の債権者 Y 社は、裁判所の調停に基づく合意により、一部弁済後の残債権の元金と未払利息の合計額 6 億 3,142 万 2,742 円について、Y 社の顧問弁護士である甲が実質的に経営する Z 社に 200 万円で譲渡する旨の契約を締結するととも

に、X 社には債権譲渡の通知がなされた。

X 社は、Z 社に対し本件債権の弁済として毎月 30 万円（総額 1,110 万円）を支払っていた。

また、X 社は、本件調停の成立日に甲に対して 300 万円を支払っており、同日付でいったん仮払金として経理処理し、後日に本件債権の弁済に充当する経理処理をしていた。

〔取引関係図〕



これについて、原処分庁により、実質的に X 社自身に本件債権の譲渡が行われたものであり、X 社において債務消滅益が生じているものとして更正処分等を受けた。

(2) 原処分庁の主張

原処分庁は、次の点から、X 社は、本件調停の成立日に甲に対して支払った 300 万円を対価として Y 社から本件債権を譲り受けたものであり、債権と債務が同一人に帰属したことにより債権金額から 300 万円を控除した金額の債務消滅益が生じている旨主張した。

- ① 本件調停において、本件債権は、Y 社が X 社の指定する第三者に譲渡する合意がされたことが認められるところ、この合意に基づき譲渡先とされた Z 社と X 社との間で取り交わされた覚書には、Z 社が本件債権を再譲渡するに当たっては、X 社が譲受人を決定できることとされており、Z 社が独自の判断で本件債権を処分することができないことからすると、本件債権の処分権は、X 社に帰属していると認められる。
- ② 甲が、Z 社は本件債権を預かっているだけである旨申述し、X 社からの 300 万円の受取の際、甲の名刺の裏面に「債権譲渡代金分として」と記載して X 社に渡していることか

ら、本件債権の譲渡代金を負担したのは X 社であると認められる。

(3) 審判所の判断

審判所は、次のような認定を行った上で、本件債権については、Z 社が Y 社から譲り受けたものであり、X 社に債務消滅益が生じていたとは認めず、原処分を全部取り消している。

- ① 本件覚書には、X 社が本件債権の再譲渡を Z 社に申し出た場合、Z 社はこれを承諾するものとする旨が記載されているものの、その場合の詳細の条件については、双方が別途協議して定める旨が合わせて記載されており、このような特約があるからといって、X 社に本件債権を処分する権利があると認めることはできない。
- ② 甲は、Z 社が本件債権を長期的に持つ意思がないことから、本件債権を預かったようなものである旨を申述したにすぎず、この申述をもって、本件債権が X 社に帰属していると認めることはできない。
- ③ X 社が、300 万円の支払の証拠として甲から「債権譲渡代金分として」と記載された名刺を受け取ったことは認められるものの、甲が Y 社の代理人であり、本件調停が成立するまでに 5 回以上にわたって X 社との交渉を行い、本件調停においては、既に本件債権を X 社の指定する第三者に譲渡する合意案もできていたと認められること、甲が X 社から 300 万円の受取書の交付を求められ、とりあえずその名刺の裏面に記載した文言であること及びその 300 万円が甲の指示で支払われたものであり、X 社がその支払の趣旨が不明であるとしていったん仮払金として経理し、その後、正式な領収書の発行を求めた上で本件債権の弁済金であるとする経理処理をしたことなどからすれば、甲がいかなる趣旨でこの記載をしたかは明らかではないというほかなく、直ちに X 社への本件債権を譲渡する対価として受領した趣旨の記載であるとまでは認めることができない。

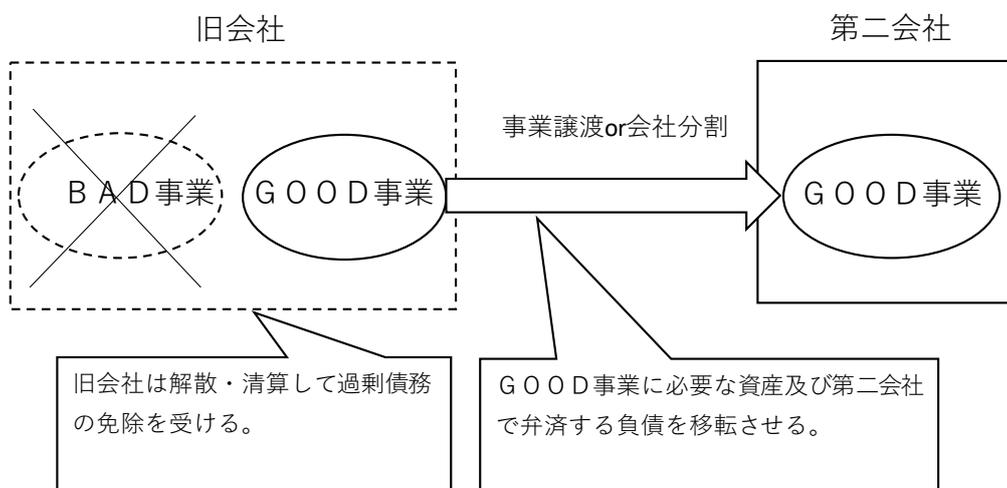
II 債務者側の法人税の重要論点（第二会社方式）

事業再生の場面にあっては、過剰債務企業の自力再生が困難な場合に継続させる価値のある事業を新たに設立した法人等に移転させることにより、事業の再生・存続を図るという取組みが数多く行われています。こうした取組みは、一般に第二会社方式と呼ばれます。

ここでは、支援を受ける側の法人税の重要論点として、第二会社方式の概要及び税務上の取扱いについて解説します。

1. 第二会社方式の概要

第二会社方式とは、債務者（旧会社）の継続させる優良事業（GOOD 事業）の資産を新しく設立した会社（第二会社）に、事業譲渡や会社分割の手法により移転して（第二会社が弁済することとなった債務も合わせて移転します。）、第二会社はその GOOD 事業を引き続き継続する一方、不採算事業（BAD 事業）と弁済不能の過剰債務が残った旧会社は、解散・清算して債務の免除を受けて清算終了する事業再生スキームをいいます。元々の債務者である旧会社自体は、清算により消滅しますが、その営んでいた GOOD 事業は、第二会社において継続されることになり、事業単位での再生を図ることができます。



<第二会社方式の税務上のメリット>

- ① 設立当初からの欠損金の損金算入の規定により期限切れ欠損金を使用することができます。
- ② 資産の含み損を譲渡損として計上して損金算入することができます。含み損を評価損として計上するためには、資産評定を行うこと等の要件を満たす必要がありますが、譲渡損の計上の場合にはそのような要件を満たす必要はありません。
- ③ GOOD 事業を承継する第二会社側において、GOOD 事業の対価として支払った金額が事業の価値（移転する資産負債の時価純資産価額）を超える場合には、いわゆる正の

のれん（税務では資産調整勘定といいます。）を計上し、これを 60 か月で均等減額（償却）して損金算入できます。

＜第二会社方式の税務上のデメリット

第二会社を設立し、そこに事業に係る資産を移転させなければならないため、設立・移転に係る諸税金（登録免許税、不動産取得税、消費税等）が生ずる場合があります。これは、設立・移転の手法、移転させる資産の種類等によって変わります。

2. 解散の場合の設立当初からの欠損金の損金算入

債権者から債務免除を受けた場合、役員等から私財提供を受けた場合又は資産の評価損益が生じた場合には、青色欠損金及びそれ以外の期限切れ欠損金を含む法人全体の欠損金（設立当初からの欠損金）を使用して、これらの債務免除益等を控除することができます（法法 59①②③。以下、これを「継続方式による設立当初からの欠損金の損金算入の規定」といいます。）。

しかしながら、解散して清算中の法人は、いくら債務免除益や資産処分による譲渡益等に係る益金が生じたとしても、残余財産が無い限りそれらの益金に見合う担税力を有しているとは言えず、また、平成 22 年税制改正前は、清算中の内国普通法人等（内国法人である普通法人又は協同組合等をいいます。）に対しては、通常の損益計算により所得計算を行う「各事業年度の所得に対する法人税」ではなく、財産計算により所得計算を行う「清算所得に対する法人税」が課される清算所得課税が適用されていたことから、清算中の法人に残余財産がないと見込まれる場合においても、設立当初からの欠損金を使用できることとされています（法法 59④）。

(1) 内容

法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、その清算中に終了する事業年度（継続方式による設立当初からの欠損金の損金算入の規定の適用を受ける事業年度を除きます。）の所得の金額の計算上、次の①、②のいずれか少ない金額が損金の額に算入されます（法法 59④、法令 117 の 5）。

これは、損金算入額の計算は、設立当初からの欠損金の金額（下記①）のうち、課税所得金額（下記②）に達するまでの金額が損金の額に算入されるという意味です。

① 繰越欠損金額⁴から当期に繰越控除に使用された青色欠損金を控除した金額

⁴ 設立当初からの欠損金を指し、具体的には法人税の申告書の別表五（一）I の期首現在利益積立金額の差引合計額の欄にマイナス記入された金額と資本金等の額がマイナスの場合のそのマイナス金額との合計額をいいます（法令 117 の 5 一、法基通 12-3-2）。

② この規定を適用しないで計算した当期の所得金額⁵（青色欠損金の繰越控除適用後の所得金額）

(2) 控除対象となる所得金額

この規定は、継続方式による設立当初からの欠損金の損金算入の規定と異なり、欠損金の控除対象となる所得金額が債権者からの債務免除益、役員等の私財提供による受贈益、資産の評価益に限定されておらず、青色欠損金の繰越控除によってもなお残存する所得金額が控除対象となります。したがって、債務免除益等に限らず、資産の処分による譲渡益その他の益金であっても控除可能です。

(3) 適用順序（青色欠損金の繰越控除との優劣）

この規定は、青色欠損金の繰越控除を適用してもなお所得金額がある場合に適用され、継続方式による設立当初からの欠損金の損金算入の規定のように青色欠損金の繰越控除に対する優先適用はありません。

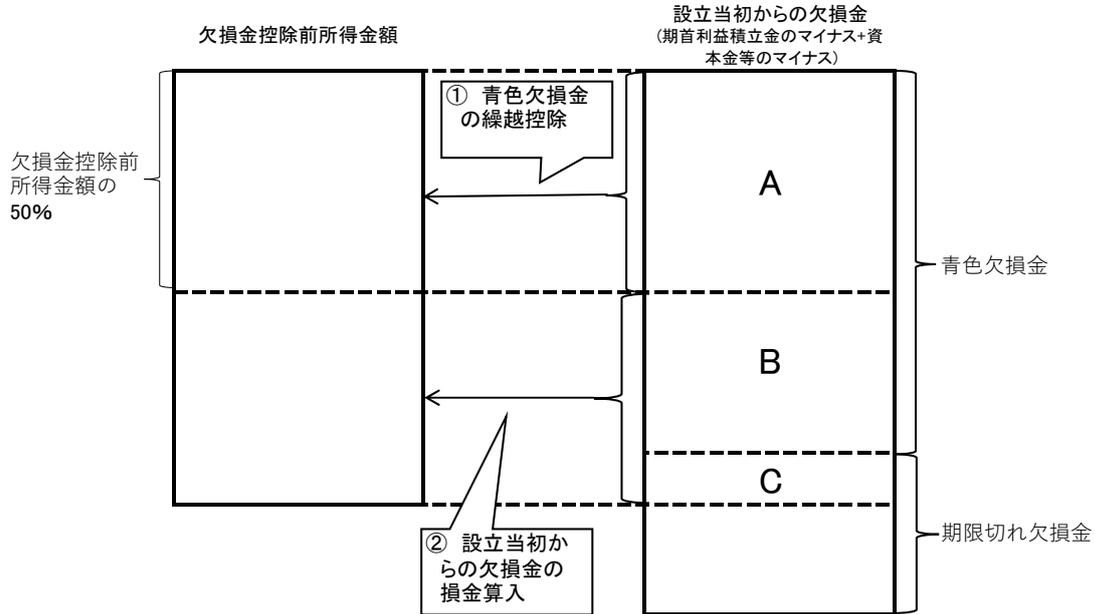
(4) 設立当初からの欠損金の損金算入額（使用額）の内訳

設立当初からの欠損金は、青色欠損金の部分とそれ以外の期限切れ欠損金の部分から成りますが、この設立当初からの欠損金の損金算入においては、当期における青色欠損金の繰越控除に使用されていない青色欠損金の部分から先に使用されたものとされ、次いで期限切れ欠損金の部分が使用されたものとされます（法第 57⑤、法令 112⑫）。この規定の適用により使用されたものとされた青色欠損金は、翌期以降に繰り越すことはできません。

⁵ 残余財産確定の日の属する事業年度においては、その事業年度に係る事業税及び特別法人事業税を損金算入する前の金額となります。

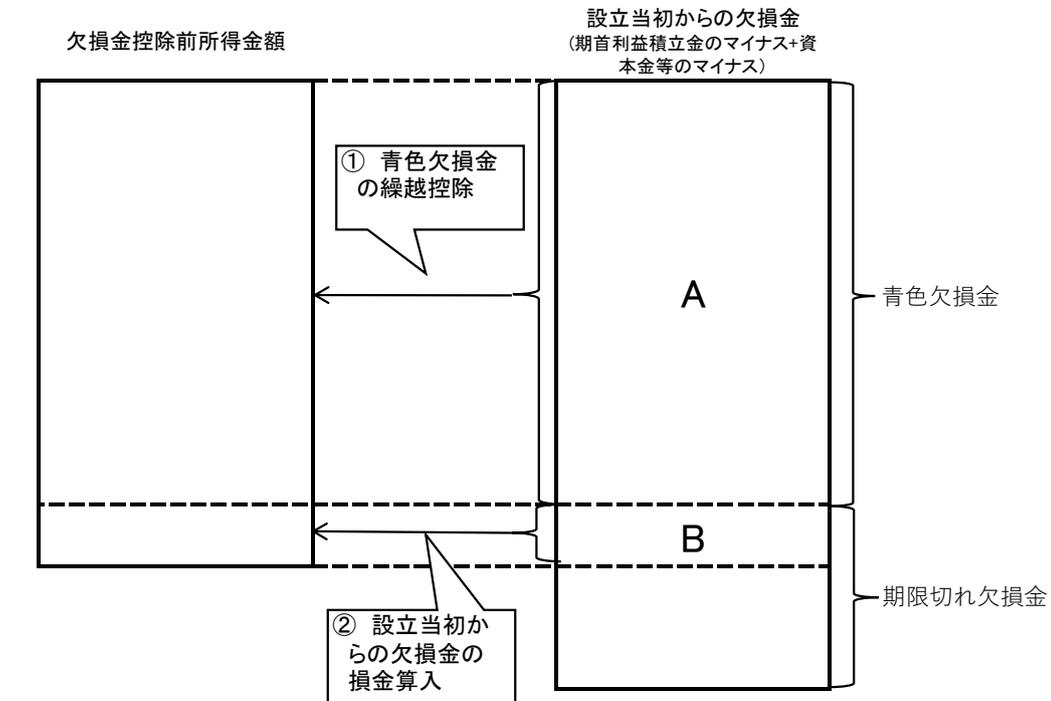
＜設立当初からの欠損金の損金算入額（使用額）の内訳＞

① 青色欠損金の繰越控除の控除限度額の制限を受ける場合



A	青色欠損金の繰越控除により利用される青色欠損金
B	設立当初からの欠損金の損金算入により利用される青色欠損金
C	設立当初からの欠損金の損金算入により利用される期限切れ欠損金

② 青色欠損金の繰越控除の控除限度額の制限を受けない場合



A	青色欠損金の繰越控除により利用される青色欠損金
B	設立当初からの欠損金の損金算入により利用される期限切れ欠損金

(5) 残余財産がないと見込まれることの判定等

残余財産がないと見込まれるかどうかの判定は、清算中に終了する各事業年度終了の時の現況により行われ（法基通 12-3-7）、一般的には、その事業年度終了の時に債務超過の状態にあれば、残余財産がないと見込まれると判定されます（法基通 12-3-8）。

その疎明資料としては、例えば、法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の実態貸借対照表（法人の有する資産及び負債の価額⁶により作成される貸借対照表をいいます。）が該当しますが（法基通 12-3-9）、公的機関が関与又は一定の準則に基づき独立した第三者が関与して策定された事業再生計画に基づいて清算手続が行われる場合には、公的機関又は独立した第三者の調査結果で会社が債務超過であることを示す書面が該当します⁷。

3. 事業譲渡又は会社分割による譲渡損の計上

(1) 概要

資産の評価損益は、一定の適用要件に該当する場合に限り、その適用が認められています（法法 25②③、33②③④）。一方、第二会社方式において事業譲渡又は会社分割の手法により含み損のある資産を譲渡する場合には、あくまで譲渡であり、こうした制限なく譲渡する全て資産の含み損を譲渡損（実現損）として損金の額に算入することができます（法法 22、62）⁸。

また、移転の手法として会社分割を用いる場合には、「組織再編税制」の適用を受けるととなり、その会社分割が組織再編税制の適格分割（法法 2 十二の十一）に該当するときには、帳簿価額による引継又は譲渡とされ（法法 62 の 2②、62 の 3①）、旧会社で譲渡損が計上できなくなります。

4. のれん（資産調整勘定）の計上等

事業譲渡又は会社分割により移転を受けた事業の対価として支払うべき金額は、その移転を受けた資産・負債の差額（純資産価額）が基本となります。ただし、その事業のプラスの価値を評価して対価の額に加算すること、あるいはその反対に、マイナスの価値を評価し

⁶ 法人が実態貸借対照表を作成する場合における資産の価額は、その事業年度終了の時点における処分価格によるのですが、法人の解散が事業譲渡等を前提としたもので法人の資産が継続して他の法人の事業の用に供される見込みであるときには、その資産が使用収益されるものとしてその事業年度終了の時点において譲渡される場合に通常付される価額によります（法基通 12-3-9（注））。

⁷ 国税庁 「平成 22 年度税制改正に係る法人税質疑応答事例（グループ法人税制その他の資本に係る取引等に係る税制関係）（情報）」問 10 残余財産がないと見込まれることの意義

⁸ 旧会社と第二会社との間に完全支配関係（法法 2 十二の七の六、法令 4 の 2②）がある場合には、いわゆる「グループ法人税制」の適用により、旧会社での譲渡損の計上があったん繰り延べられます（法法 61 の 11①）。ただし、旧会社が解散し残余財産が確定した時点でその繰り延べられた譲渡損が戻し入れられるため（法法 61 の 11③）、資産の譲渡の日と残余財産の確定の日が同一事業年度内であれば譲渡損の繰延の問題は生じません。

て対価の額から減算することが行われます。純資産価額と対価の額との差額をのれんといいますが、税務上は次のようなのれんの取扱いが設けられています。

(1) 制度の概要

非適格合併等（非適格合併又は一定の非適格分割、非適格現物出資もしくは事業の譲受けをいいます。）があった場合には、合併法人等（事業の譲受け側）では、被合併法人等（事業の譲渡側）から移転を受けた個別資産・個別負債を計上し、さらに引き継いだ退職給与債務等も負債として計上し、移転事業の時価純資産価額が計算されます。

そして、その時価純資産価額と支払対価の差額を正ののれんに相当する資産調整勘定又は負ののれんに相当する差額負債調整勘定として計上し、一定期間内に減額（償却）し損金の額又は益金の額に算入することとされています（法法 62 の 8）。

(2) 制度の詳細

イ 適用対象となる非適格合併等

非適格合併等の直前において営む事業及びその事業に係る資産又は負債のおおむね全部が事業の譲受けをする法人に移転するものをいうこととされています（法令 123 の 10①）。

ロ 営業権

資産、負債の取得価額は、個別時価により受け入れ、営業権を計上する場合は、独立取引営業権（営業権のうち独立した資産として取引される慣習があるものをいいます。）とされています（法令 123 の 10③）。

なお、正ののれんは、資産調整勘定としてこの独立取引営業権とは区別されています。

ハ 退職給与負債調整勘定、短期重要負債調整勘定

引き継いだ従業員の退職給与債務引受額（基本的に引き継ぐ従業員に係る会計上の退職給付引当金の金額）や引き継いだ事業にかかる将来の債務のうち重要なものでおおむね 3 年以内にその履行が見込まれるもの（短期重要債務見込額）をそれぞれ退職給与負債調整勘定、短期重要負債調整勘定として計上し、受け入れる負債の額に含めることとされています（法法 62 の 8①②）。これらは、その債務の履行時又は一定期間が経過した時に減額し、益金の額に算入することとされています（法法 62 の 8⑥⑧）。

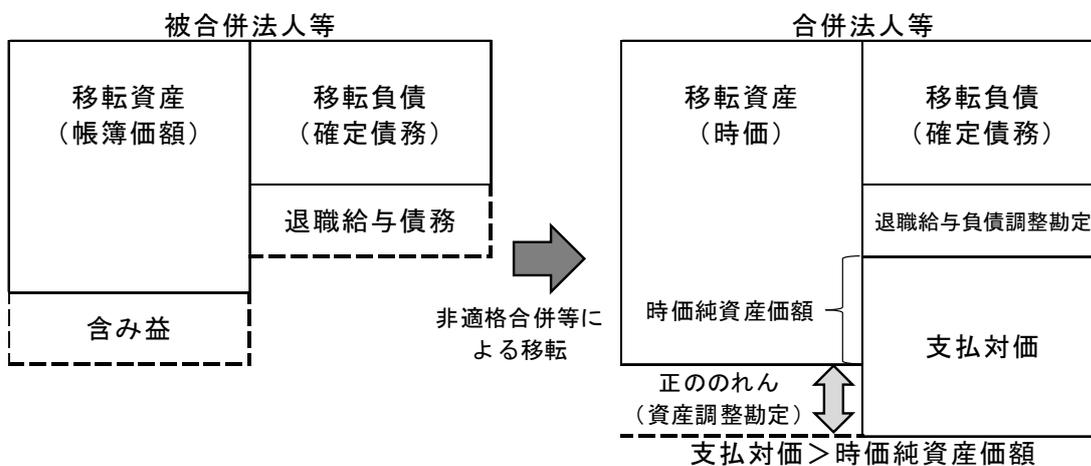
ニ 資産調整勘定、差額負債調整勘定

移転資産、負債の時価純資産価額と非適格合併等の対価の額との差額（下記ホの資産等超過差額を除きます。）を正又は負ののれんに相当する資産調整勘定又は差額負債調整勘定として計上することとされています（法法 62 の 8①③）。

これらは、60 ヶ月で償却し、損金の額又は益金の額に算入することとされています（法

法 62 の 8④⑤⑦⑧)。

< 正ののれん (資産調整勘定) を計上する場合 >



【設例】

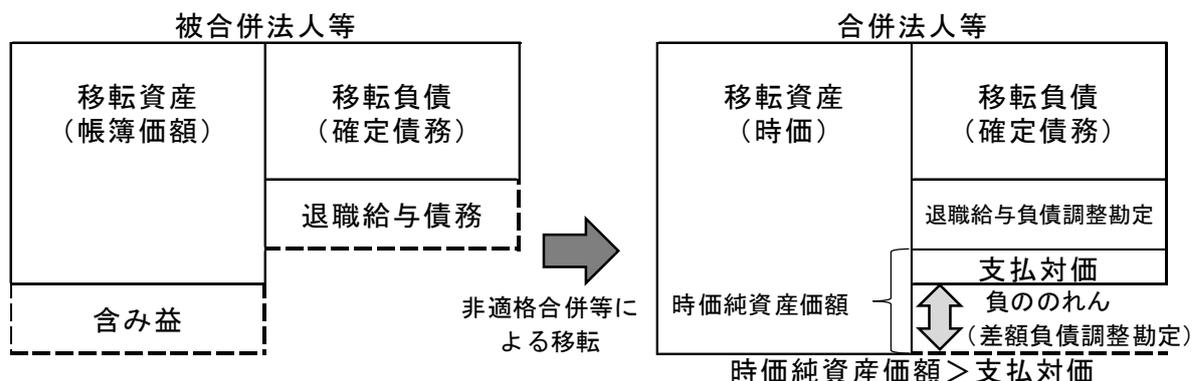
- 移転資産…帳簿価額 1,000 / 時価 1,200
- 移転負債 (確定債務) …800
- 退職給与負債引受額…100
- 支払対価 (現金) …500
- 被合併法人等

移転負債	800	移転資産	1,000
現金	500	譲渡益	300

- 合併法人等

移転資産	1,200	移転負債	800
資産調整勘定	200	退職給与負債調整勘定	100
		現金	500

＜負ののれん（差額負債調整勘定）を計上する場合＞



【設例】

- 移転資産…帳簿価額 1,000 / 時価 1,200
- 移転負債（確定債務）…800
- 退職給与債務引受額…100
- 支払対価（現金）…100
- 被合併法人等

移転負債	800	移転資産	1,000
現金	100		
譲渡損	100		

- 合併法人等

移転資産	1,200	移転負債	800
		退職給与負債調整勘定	100
		現金	100
		差額負債調整勘定	200

ホ 資産等超過差額

資産等超過差額とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに掲げる金額（いずれにも該当する場合には、それぞれに掲げる金額の合計額）をいいます（法規 27 の 16）。

なお、資産等超過差額は資産調整勘定と異なり償却による損金算入は認められません。

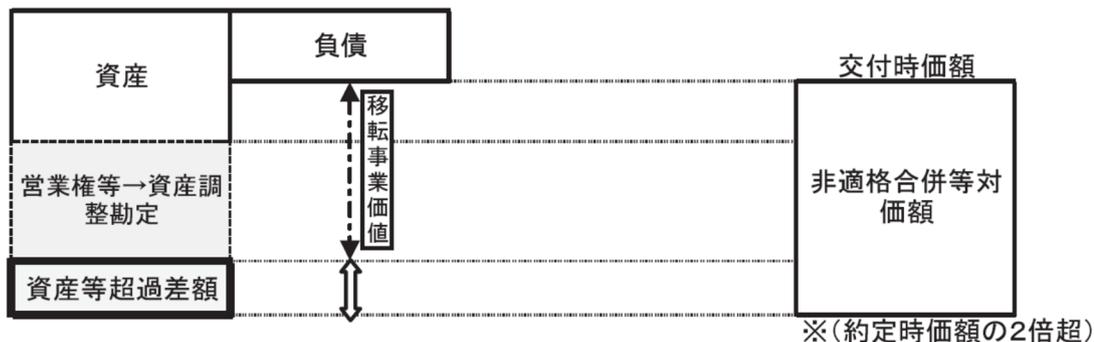
- ① 非適格合併等対価資産の非適格合併等の時における価額（交付時価額）が非適格合併等により非適格合併等対価資産を交付することを約した時の価額（約定時価額）と著しい差異を生じている場合（非適格合併等対価資産の交付時価額が約定時価額の 2 倍を超える場合に限り。）

i 又は ii に掲げる金額（その内国法人が i に掲げる金額の算定をしていない場合又はその算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類及びその算定の基礎とした事項を記載した書類を保存していない場合にあつては、ii に掲げる金額）

- i 非適格合併等対価資産の交付時価額から非適格合併等により移転を受けた事業の価値に相当する金額としてその事業により見込まれる収益の額を基礎として合理的に見積もられる金額を控除した金額

< 交付時価額が約定時価額の2倍超の場合 >

- 移転事業価値の疎明資料を保存している場合

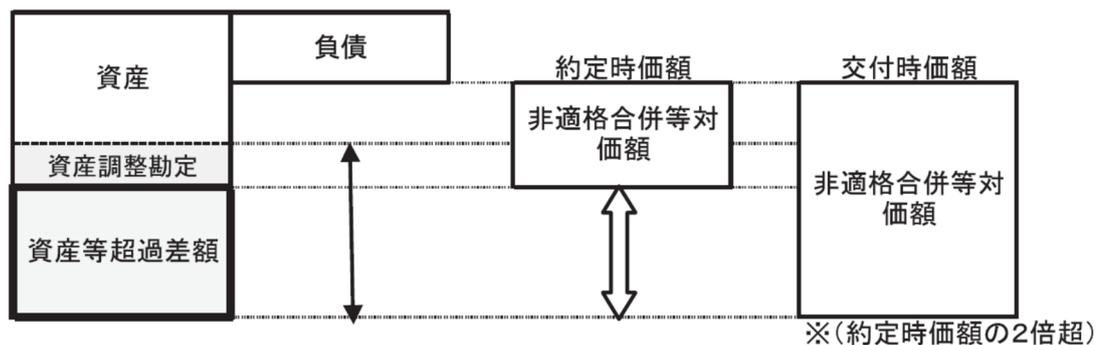


(出典 財務省 「平成18年度税制改正の解説」369頁)

- ii 非適格合併等対価資産の交付時価額から約定時価額を控除した金額（時価純資産価額が約定時価額を超える場合にあっては、交付時価額から時価純資産価額を控除した金額）

< 交付時価額が約定時価額の2倍超の場合 >

- 移転事業価値の疎明資料を保存していない場合



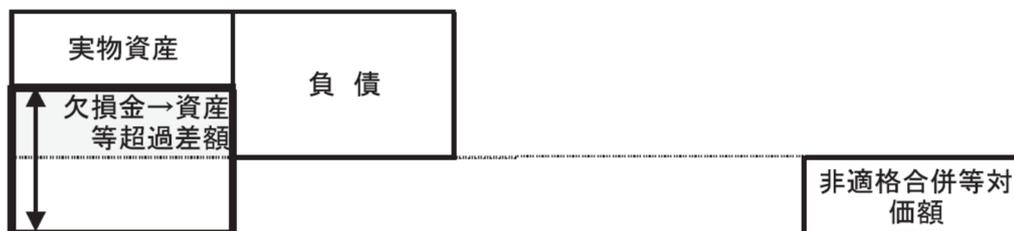
(出典 財務省 「平成18年度税制改正の解説」369頁)

- ② 非適格合併等が非適格適格合併又は非適格適格分割である場合において、その差額が合併又は分割により移転を受ける事業により見込まれる収益の額その他の事情からみて実質的に合併又は分割に係る被合併法人又は分割法人の欠損金額（移転を受ける事業による収益の額によって補てんされると見込まれるものを除きます。）に相

当する部分から成ると認められる金額があるとき

その欠損金額に相当する部分から成ると認められる金額

<欠損金額相当部分から成ると認められる場合>



(出典 財務省 「平成 18 年度税制改正の解説」 369 頁)

◆ 参考資料（組織再編等に係る移転コスト）

第二会社方式では、新会社の設立や新会社への資産の移転を行うため、登録免許税・不動産取得税等の移転コスト（設立の登録免許税を含みます。）の問題が生じます。ここでは、分割、事業譲渡の場合にどのような課税になるかを解説します（産業競争力強化法による特例その他一定の特例による場合を除きます。）。

1. 設立の場合の登録免許税

- ① 新会社の設立（登免税法別表第1二十四(一)イ）
資本金の額の0.7%（最低金額申請1件につき15万円）
- ② 新設分割による新会社の設立（登免税法別表第1二十四(一)ト）
資本金の額の0.7%（最低金額申請1件につき3万円）
- ③ 吸収分割による資本金の額の増加（登免税法別表第1二十四(一)チ）
資本金の額の0.7%（最低金額申請1件につき3万円）

2. 不動産登記に係る登録免許税

(1) 原則（登免税法別表第1一(二)ハ）

不動産価額⁹×2.0%

(2) 時限措置による特例

平成25年4月1日から令和5年3月31日までの売買による土地の移転（措法72①一）

不動産価額の1.5%

3. 不動産取得税

(1) 原則（地法73の15）

不動産価格¹⁰×4.0%

(2) 時限措置による特例

平成18年4月1日から令和6年3月31日までの間の住宅又は土地の取得（地法附則11の2①）

不動産価格×3.0%

⁹ 不動産の価額は、固定資産課税台帳に登録された価格とされています（登免法附則7）。

¹⁰ 基本的に固定資産課税台帳に登録された価格によることとされています（地法73の21①）。

なお、宅地評価土地は、令和6年3月31日までの取得に限り、課税標準が不動産価格の1/2となります（地法附則11の5①）。

(3) 分割の場合の非課税

分割のうち次の要件を満たすものは、不動産取得税が非課税とされています（地法 73 の二、地令 37 の 14）。なお、この要件は、支配関係がある場合の適格分割の適格要件と類似していますが、支配関係継続要件に相当する要件が無い点で異なります。

- ① 分割の対価として分割承継法人の株式以外の資産が交付されず、分割型分割の場合には、分割承継法人の株式が分割法人の株主が保有する分割法人の株式の割合に応じて交付されること（金銭等不交付要件）。
- ② 分割により移転する事業（分割事業）に係る主要な資産負債が移転していること（主要資産負債引継要件）。
- ③ 分割事業が分割承継法人において分割後に引き続き営まれる見込みであること（事業継続要件）。
- ④ 分割直前の分割事業に係る従業員の概ね 80%以上が分割後に分割承継法人の業務に従事する見込みであること（従業員引継要件）。

4. 消費税

(1) 事業譲渡

消費税の課税の対象は、「国内において事業者が行った資産の譲渡等」とされています（消法 4①）。事業譲渡は資産の譲渡であるため、原則として消費税法上の資産の譲渡等に該当し、土地・金銭債権の譲渡等の非課税取引に該当するものを除き、消費税の課税取引となります（消法 2①八・九、4①、6①、別表第 1 一）。

事業譲渡では、資産と共に負債も一括して譲渡するため、譲渡代金の決済額は資産と負債の差額（ネットの金額）が基本となりますが、消費税の課税標準（税率を乗ずる課税ベースの金額）は、移転する負債の金額も含めます（法法 28①）¹¹。

例えば、移転資産（課税資産）1,000、移転負債 600、支払対価（現金）400 の場合、消費税の課税標準は、支払対価の 400 ではなく、移転負債 600 と支払対価 400 の合計の 1,000 となります。

$$\text{課税標準 } 1,000 \left\{ \begin{array}{l} \text{移転負債 } 600 / \text{移転資産 } 1,000 \\ \text{現 金 } 400 / \end{array} \right.$$

(2) 分割

分割による資産の譲渡は、法人税法上の適格・非適格に係わらず、合併における被合併法人の権利義務の承継と同様の法的性格を有する包括承継であり、資産の譲渡等に該当しないため、消費税の課税対象外取引（不課税取引）となります¹²。

¹¹ 国税庁 質疑応答事例（消費税）「営業の譲渡をした場合の対価の額」

¹² 末安直貴編「回答実例 消費税質疑応答集」18 頁（大蔵財務協会、令和 3 年）

〔移転コストの早見表〕

税目	事業譲渡	会社分割
登録免許税（設立）	0.7%	0.7%
登録免許税（土地）	1.5%	2.0%
登録免許税（建物）	2.0%	2.0%
不動産取得税（土地）	3.0%	左に同じ。ただし一定の場合非課税
不動産取得税（建物）	原則4.0% 住宅3.0%	左に同じ。ただし一定の場合非課税
消費税（土地）	非課税	不課税
消費税（建物）	課税	不課税