税理士・会計事務所のための FAQ
「コンサル質問会」

税理士・会計事務所が
もっとも悩み、もっとも頭が痛い
顧問先へのコンサル・提案について
突っ込んだ内容の相談・質問が可能に！

30日間 全額 返金保証

事業継承・組織再編・相続対策など、いわゆるコンサルティング領域において

絶対的な知識・知恵と経験を持ち租税法研究者でもある
伊藤俊一税理士があなたの疑問・悩みを早く解決します！

本メーリングリストは、税理士・会計事務所が抱える、顧問先の問題を相談・質問し、解決できるサービスです。

顧問先に対して将来的な
税務負担を最小化するリスクを低減する
提案を行う（行わなければならない）
場合に、相談・質問できるものです。

- 節税対策・スキーム
- 相続対策
- 事業継承キーム
- 税務上適正株価算定
- 組織再編
- 保険活用の節税手法
- 不動産関連の問題解決（借地権など）
- M&A
- 株主対策（株価対策やスクイーズアウトを含む）
- 新株発行・併合・消却など株式関連
- 民事信託
- 事業継承節税
- その他、税務と接点になる法律関連

1 過去の会計・税務処理　2 未来を考えたコンサルティング
の大きく２つに分けることができますが、後者の２に関して、突っ込んだ相談・質問ができるものです。

簡単に「節税」と言いますが、節税と言っている時点で、将来の税務負担を最小限にするという意味において、
それはすでに「コンサルティング」の領域なのです。

「コンサルティング」「提案」と言いますがそこには、国税による否認リスクも存在しますし、そもそも（税務以外の）法律に抵触している可能性もあります。

また、選択肢が複数ある場合に、**現時点でのメリット・デメリットを顧問先にきちんと提示できることが必要となります。**

時間のかかるスキームもあれば、いつ死亡するか働けなくなるかもわからない中で、顧問先に提案をする必要があり、またある程度のキャッシュがなければ実行できないスキームもあるわけです。
これを問題解決しようと思えば、こっちで不利益になる、もしくは他者が不利益を被る、という**トレードオフの関係**になりがちです。

**目の前の節税に走れば
キャッシュフローが悪くなる**

**税務的な相続対策をすれば
相続人間で揉め事が増える**

**不動産の共有や
借地権について整理をすると
多額のキャッシュが必要になる**

**少数株主対策を整理しようと思えば
キャッシュが必要か
株価を下げるためのスキームを実施する必要、
みなし贈与・配当などのリスクもある**

**スキームを組めば
行為計算否認などで否認される
リスクがある**

**社保低減のために役員報酬を
下げて事前確定を提出するが、
万が一の際に退職金支給金額が
低くなる**

「何かを得ようとすれば何かを失う（かもしれない）」というのが税理士・会計事務所が最も悩むポイントで、
これを総合的に相談できるサービスが本メーリングリストなのです。
※なお、「（終わった取引に関する）税務処理」や「（弁護士の独占業務となる）法律相談」はできませんので、ご留意ください。

税理士・会計事務所がもっとも悩み、もっとも頭が痛い、
顧問先へのコンサル・提案について、突っ込んだ内容の相談・質問が可能です。**是非、ご入会ください！**

30日間 全額返金保証

このサービスが本当に役に立つのかどうか？

確かに、どんなものでも実際に体験してみないと
その本当の価値は分かりません。
実際に体験していただき、「価値が無かった」と思われれば、
ご退会していただければと思います。

PDF

「回答者が解説！これまでの質問＆回答事例集」

過去の質問・回答の中から重要・頻出・突っ込んだ内容の質問・回答やりとりを10個以上ピックアップし、伊藤俊一税理士が【超】分かりやすく解説した特別ＰＤＦ！

特典

メーリングリストとは？

メーリングリストとは、**メールを使用して大勢の方とコミュニケーションをとることが出来る簡単なシステム**です。
あなたを含む誰かが本サービス専用のメールアドレスに質問メールを送ると、本メーリングリストにご登録されているすべての方に共有され、回答者がその質問に対する回答をメーリングリストにお返しします。
単に質問・相談が出来るだけでなく、ご入会以降のやりとりを全て閲覧・蓄積する事が可能になります。
質問をしていただくだけでなく、**他の税理士が「こういうところで悩んでいるのか！」**と知ることができます！

実際の質問事例

経過措置型医療法人（持分あり）の評価に関する考え方

経過措置型医療法人（持分あり）は配当還元が適用できませんので、出資者はすべて原則評価のみ適用する形になるかと思います。

であるとすれば、株式会社の株式評価（1 表）で判定している同族株主の判定は実質的には必要ないという理解で良いでしょうか。

2020年の弊社セミナーで圧倒的満足度！

ITO SHUNICHI
伊藤 俊一（いとう しゅんいち）
1978年（昭和53年）愛知県生まれ。
税理士試験5科目合格。
一橋大学大学院修士。

勤務時代、都内コンサルティング会社にて某メガバンク案件に係る事業再生、事業承継、資本政策、相続税等のあらゆる税分野を経験。
特に、事業承継・少数株主からの株式集約（中小企業政策）・相続対策・地主様の土地有効活用コンサルティングは勤務時代から通算すると数百件のスキーム立案実行を経験しており、豊富な経験と実績を有する。
現在、厚生労働省ファイナンシャル・プランニング技能検定　試験委員
一橋大学大学院国際企業戦略研究科博士課程在学中。

過去開催セミナー平均満足度
4.8点
（5点満点中）
★★★★★

利用料金

入会金 20,000円（税別）　**月会費 20,000円（税別）**

※メーリングリストの登録日から 30 日以内に退会された場合は、入会金及び月会費の全額を返金いたします。
※お申し込み後、口座振替に手お申し込みいただきました方につきまして、口座振替用紙が弊社未到着の期間は、ご質問をいただくことはできませんので、お早めにお手続きをおすすめ致します。

FAX　03－5422－6992

フリガナ		事務所名	
申込者名			
ご住所	〒		
電話番号		ＦＡＸ番号	
メールアドレス	メールにて決済の詳細をお送りしております。必ずご記入ください。 @	お支払い方法	口座振替

※お申込みいただきました方の個人情報につきましては株式会社KACHIELの商品やサービスの情報提供を目的として利用させて頂きます。

弊社ホームページよりクレジットカードでのお申込みも可能です → **コンサル質問会**

【第１期】法人税実務「法人税タックスプランニング」完全マスター研究会
第１回　「設立」の税務

１）法人成り
Q1-75　法人成りと現物出資に係るみなし譲渡（当局見解）
Q1-76　法人成りする場合の個人資産の会社への引継額
（当局見解）
Q1-77　法人成りに当たっての注意事項（当局見解）
Q1-78　法人成りに当たり個人不動産を会社に賃貸する場
合（当局見解）
Q1-79　所得税基本通達 59-6 改正
Q2-18　　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い
（会計検査院指摘事項）
Q2-20　個人事業者の廃業とみなし譲渡の関係

２）会社分割
Q1―7　分割型分割とみなし配当
Q2―10 分社型分割でみなし配当が生じない理由
補問 1―1　不動産 M&A とみなし配当
補問 1―2　不動産 M&A の税目別採用パターン

３）現物出資
上掲参照

４）設立１期目の注意点（繰延資産や消費税など）
上掲参照

５）組織再編成まわり
◎合同会社を完全親会社とする株式交換
◎株式交換後の親法人の資本金等の減少についてです。

租税法では、税制適格株式交換で完全子法人となる
法人株主が 50 人以上の場合、完全親法人の資本金等の
増加額（＝完全子法人株式取得価額）は、完全子法人の
税務上の簿価純資産額となります（法法２十六、法令８十、
119 十ﾛ）。

完全子法人の税務上の簿価純資産額が非常に大きい場合、
株式交換後の完全親法人の資本金等の額も大幅増加します。

完全支配関係親子法人間では、子法人が親法人から無償で
自己株式を取得した場合、税務上、グループ法人税制の
適用で、親法人では譲渡損失を計上しないで、譲渡した
子法人株式の税務上の簿価に相当する額の資本金等が
減少するものとして取り扱います（法 2 十六、61 の 2⑰、
法令 8①二十二)。

親法人が保有する子法人株式を子法人が無償で取得すること
（無償金庫株）で、親法人の資本金等の額が減少します。

なお、会計上は、親法人について無償で譲渡した、子法人株式の
簿価相当額だけ譲渡損失を計上します。

会社法では無償金庫株は役会の決議で可能で（会 155 十三、会規
27 一)、取得する自己株式の価額は分配可能額の制限対象に
なりません（会 461)。」

はじめに

みなし譲渡は所得税法、消費税法でそれぞれ規定されています。両者とも課税実務では頻繁に生じる事項ではなくイメージしづらい、との声が多く聞かれます。このため、本書では章ごと、Q&Aごとに単独で、ピンポイントで参照できるよう構成を工夫しています。この性格から、通しで読むと、説明が重複します。イメージをつかんでもらうため、意図的にそうしております。

本書の特色はみなし譲渡、所得税法、消費税法、各法に係る課税実務で中小・零細企業で登場するケースを網羅したことです。中小・零細企業では事実上利用しない制度（はじめにの最後を参照してください）は意図的に詳細を割愛しています。また、筆者の従来の書籍と同様、中小・零細企業実務を前提とした「留意点・盲点の総おさらいや、レアケースについての記述」に重点を置いています。

中小・零細企業実務においては、本書の内容では完結しない場合が非常に多く存在します。代表的な関連論点として「みなし贈与」「みなし配当」「税務上の適正評価額」が挙げられます。どれも誌面の都合で掲載できておりませんので下記拙著を別にご参照ください。

・税務上適正株価について
　拙著『Q & A 非上場株式の評価と戦略的活用スキーム』（ロギカ書房 2019年）
・反射としての課税関係につき代表的なものとしてみなし贈与がありますが、これについて
　拙著『みなし贈与のすべて』（ロギカ書房　2018年）
・反射としての課税関係につき代表的なものとしてみなし配当がありますが、これについて
　拙著『Q & A みなし配当のすべて』（ロギカ書房　2020年）

弊所伊藤俊一税理士事務所は、主に中小企業・零細企業の事業承継、資本戦

略、組織再編成、M&A、相続対策等々に係るご質問に特化した「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）及び通常の課税実務に係る質問会「税務質問会」（事務局：株式会社バレーフィールド https://myhoumu.jp/zeimusoudan/）のご回答、及び複数社の会計事務所、税理士法人様の上記に係る顧問業務を取り扱っています。

本書の Q&A は上記の「実際に税理士等士業様」からご質問・ご相談を受けた事項を分類し直し、回答を「中小・零細企業実務に直結」という視点で、再編集したものです。本書の性格上、上記理由から極めて実践的な書籍になったものと思われます。

類書においても、本書の目次の項目に係る「基本的な課税関係」や「（法務等含めた）諸手続については網羅されている節があります。当然、そういった網羅性を重視した「教科書」も必要であることは否定していません。

しかし、課税実務では、税務上の基本的な取扱いは理解できたとしても、実践的な事例がないと具体的なイメージがつかず、申告調整や各種税額シミュレーションができないのが事実です。そこで、本書では、「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」といったものを現場のコンサルティングでの所感を踏まえながら、執筆しました。

本書の大きな特徴は、以下の点に集約されます。

・章ごと、Q&A ごとに単独構成にしています。そのため、通しで読み始めると重複する箇所が多数ありますが意図的にそうしています。イメージをつかんでほしいという筆者の意図です。
・初級者から上級者まで幅広い読者のニーズに応えるものを意識したこと、本書に関しては基本的な記載方法や課税関係についても言及しています。
・論点は周辺実務に関して限って言えば、課税実務に真に即した網羅性を重視し、類書では軽く扱っている記載についても誌面の許す限り詳細な解説を加えていること。

・裁決・裁判例・判例についても網羅性を重視し、できるだけ実務上のヒントになるような汎用性のあるものを厳選して掲載したこと。
・苦手意識を持っている実務家が多いため表現はできるだけ平易に、また、随所に非常に簡単な「よくある」事例を組み込み、具体的な取引をイメージしていただけるようにしたこと、一方で、実務上稀な事例についても上級者向けに汎用性のある取引のみを厳選し掲載したこと。
（この点に関しては論点の切り貼りと感じられる読者もいらっしゃることと思いますが、課税実務での多くの失敗は「不知・うっかり」によるものです。したがって論点は誌面の許す限り掲載しました。あくまで「普段よく使う周辺課税実務」にこだわっています。）

執筆にあたっては、細心の注意を払ったつもりですが、初めての試みが多かった点もあり、至らぬ点が多いと思います。読者の皆様にはお気づきの点があれば、ぜひご指摘をいただきたく存じます。

企画段階から編集等、力強くサポートしていただいた、株式会社ロギカ書房代表取締役橋詰守氏また、普段から多数の質の良いご相談・ご質問事項をくださる「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）及び通常の課税実務に係る質問会「税務質問会」（事務局：株式会社バレーフィールド https://myhoumu.jp/zeimusoudan/）の会員様、及び私が顧問業務をさせていただいている複数社の会計事務所、税理士法人様には心から感謝申し上げます。

令和３年３月

税理士／１級ファイナンシャル・プランニング技能士　伊藤 俊一

【おことわり】

本書は、上記の性格から下記の論点は意図的に割愛しています。

・租税特別措置法第 40 条に係る詳細説明

・国外転出時課税制度

・質疑応答事例「いわゆる「三角合併」における合併法人が保有する親法人株式に係る課税関係について」にて登場する「みなし譲渡」

目 次

はじめに

所得税法編

Q1-1　譲渡所得の全体像 …… 2
Q1-2　譲渡所得とみなし譲渡所得課税に係る基本的な考え方 …… 35
Q1-3　譲渡所得の意義 …… 38
Q1-4　譲渡所得の基因となる資産の意義 …… 39
Q1-5　受益権分離型スキーム、信託受益権の質的分割における具体的な裁判例 …… 40
Q1-6　「資産の譲渡」共有物の分割と分割清算金 …… 55
Q1-7　「資産の譲渡」該当性／スワップ取引による金地金の移転 …… 58
Q1-8　資産の譲渡と余剰容積利用権の移転等に係る対価 …… 59
Q1-9　譲渡の意義 …… 61
Q1-10　みなし譲渡所得課税について概要 …… 62
Q1-11　みなし譲渡と憲法違反 …… 64
Q1-12　みなし譲渡所得課税の立法趣旨 …… 70
Q1-13　みなし譲渡所得課税制度の沿革 …… 72
Q1-14　みなし譲渡所得課税における時価 …… 75
Q1-15　客観的交換価値とは？ …… 76
Q1-16　みなし譲渡と代物弁済に係る土地の時価 …… 78
Q1-17　土地の譲渡価額と時価（審判所鑑定評価額）の関係 …… 90
Q1-18　近傍土地は本件土地と立地条件等が大きく異なり、その売買実例価格は本件土地の時価を示すものといえるか？ …… 92
Q1-19　特約条項付の売買契約と低額譲渡 …… 94
Q1-20　負担付贈与契約と譲渡対価 …… 95

Q1-21　負担付贈与と取得費等の関係 …… 99
Q1-22　法人への低額譲渡 …… 100
Q1-23　みなし譲渡所得課税と低額譲渡による損失 …… 102
Q1-24　財産等の低額譲受けによるみなし贈与との関係について …… 103
Q1-25　「誤りやすい事例集　みなし譲渡」（国税資料）…… 105
Q1-26　同族会社に譲渡所得の基因となる資産を低額譲渡した場合の
課税関係（国税資料）…… 106
Q1-27　土地信託受益権を法人に贈与した場合 …… 109
Q1-28　借地権、地上権はみなし譲渡の対象とならない？ …… 110
Q1-29　土地の譲渡所得と底地部分の取得費 …… 111
Q1-30　同族会社に賃貸していた土地譲渡に係るみなし譲渡課税 …… 113
Q1-31　国外の財団法人設立のための寄附 …… 114
Q1-32　財産を遺言により法人へ贈与した場合（基本）…… 116
Q1-33　遺贈の効力 …… 117
Q1-34　大規模な住宅地造成事業のために土地等を低額譲渡した
場合の特例適用の可否 …… 119
Q1-35　みなし譲渡所得課税と措法 39 条 …… 121
Q1-36　代償分割の支払代償金とその借入利息は譲渡所得の金額の
計算上の取得費に当たらない？ …… 122
Q1-37　相続、贈与等により取得した資産の取得の日について …… 123
Q1-38　分離課税適用の長期、短期判断基準 …… 124
Q1-39　所得税法上の減価償却資産の取得価額 …… 125
Q1-40　所得税法 59 条と同法 60 条の関係 …… 127
Q1-41　法人に対しての遺贈と限定承認により相続をした場合
との比較 …… 129
Q1-42　受遺法人から遺留分侵害額請求による価額弁償を受けた場合の
被相続人のみなし譲渡課税 …… 131
Q1-43　遺留分侵害額請求により受遺者（法人）が支払った
価額弁償金は被相続人の準確定申告における譲渡所得の
収入金額から控除できるか？ …… 132

Q1-44　法人税法における受贈財産の取得価額 …… 134
Q1-45　所得税法 9 条 1 項 16 号の規定の趣旨（二重課税）…… 135
Q1-46　土地のキャピタル・ゲイン（二重課税）…… 137
Q1-47　租税特別措置法 39 条（二重課税）…… 139
Q1-48　法人に対する土地遺贈に係る二重課税問題 …… 141
Q1-49　法人へ土地遺贈が行われた場合の所得税納税義務の承継 …… 142
Q1-50　法人が遺留分侵害額請求権者に価額弁償をした場合の
課税関係 …… 144
Q1-51　受遺者が価額弁償をした場合の所得税及び相続税の課税関係
（Q1-50 判例からの実務動向）…… 148
Q1-52　法人に対する遺贈と遺留分侵害額請求（数値例）…… 149
Q1-53　みなし譲渡資産に当たらない法人に対する遺贈と
遺留分侵害額請求 …… 151
Q1-54　遺贈の効力 …… 159
Q1-55　遺留分侵害額請求権の「譲渡」におけるみなし譲渡課税発動の
可能性 …… 164
Q1-56　遺贈により株式と貸付金が同時に法人に移転した場合の
株式評価 …… 165
Q1-57　みなし譲渡と所得区分／同族株主が発行法人へ譲渡した
非上場株式 …… 174
Q1-58　発行会社への株式引渡し（みなし譲渡）…… 185
Q1-59　納税者は同族株主及び中心的な同族株主に該当し、
配当還元方式は適用できないとされた事例（みなし譲渡）…… 193
Q1-60　取引相場のない株式の評価について、売買実例は客観的
交換価値を的確に表しておらず評価通達により評価すべき
とされた事例（みなし譲渡）…… 209
Q1-61　取引相場のない株式の時価（みなし譲渡）…… 214
Q1-62　限定承認により土地を取得した場合の課税関係（当局見解）…… 222
Q1-63　限定承認した場合の相続税及び譲渡所得の課税関係
（当局見解）…… 223

Q1-64　限定承認があった場合の譲渡所得の計算（数値例）…… 229
Q1-65　限定承認とみなし譲渡について基本的な考え方（実例）…… 231
Q1-66　限定承認に係る課税実務のポイント …… 232
Q1-67　限定承認を受けた場合の相続税及び譲渡所得の申告の
保証債務の事例 …… 232
Q1-68　限定承認をした後に退職手当金が支給された場合の債務控除 …… 236
Q1-69　限定承認に係る譲渡所得に対する所得税の申告期限
（当局見解）…… 237
Q1-70　みなし譲渡と限定承認に係る裁判例 …… 241
Q1-71　限定承認と不動産の債務弁済 …… 243
Q1-72　限定承認をした相続財産から生じる家賃 …… 247
Q1-73　非居住者である相続人等が限定承認をした場合 …… 248
Q1-74　みなし譲渡関係（当局見解）…… 248
Q1-75　法人成りと現物出資に係るみなし譲渡（当局見解）…… 251
Q1-76　法人成りする場合の個人資産の会社への引継額（当局見解）…… 253
Q1-77　法人成りに当たっての注意事項（当局見解）…… 255
Q1-78　法人成りに当たり個人不動産を会社に賃貸する場合
（当局見解）…… 258
Q1-79　所得税基本通達 59-6 改正 …… 259
Q1-80　令和 2 年 3 月 24 日判決（当局見解）…… 290
Q1-81　所基通 59-6 とみなし譲渡 …… 292
Q1-82　同族会社の株式を別法人に譲渡した際の株式の時価は、
売買実例価額によるべきとされた事例（みなし譲渡）…… 299
Q1-83　過去時点修正とみなし譲渡 …… 307
Q1-84　所基通 59-6 の調査対応 …… 308
Q1-85　所得税法における時価（＝価額）の考え方 …… 311
Q1-86　法人税法における時価（＝価額）の考え方 …… 315
Q1-87　相続税法における時価（＝価額）の考え方 …… 321
Q1-88　財産評価基本通達における評価の考え方 …… 323
Q1-89　総則 6 項と財産評価基本通達における評価の考え方 …… 326

Q1-90　個人が法人に対して非上場株式を譲渡した場合の
課税関係について（当局見解）…… 332
Q1-91　トリプル課税 …… 346
Q1-92　親子間土地売買の税務問題（当局見解）…… 347
Q1-93　配当還元方式で評価する従業員が、
自社株を額面で発行法人に譲渡した場合（当局見解）…… 348
Q1-94　従業員持株会への譲渡とみなし譲渡 …… 349
Q1-95　医療法人に係る出資持分の当該法人への譲渡、
MS 法人への譲渡 …… 350
Q1-96　破産財団を通じて株式をその発行会社に譲渡した場合の
課税関係（当局見解）…… 351
Q1-97　地方公共団体に寄附するためのみの目的で固定資産である土地に
区画形質の変更を加えてその全部を寄附した場合
（当局見解）…… 353
Q1-98　土地を地方公共団体に寄附した場合、措法 40 条利用時の
寄附金控除は時価で良いか（当局見解）…… 354
Q1-99　人格のない社団に対する資産の寄附とみなし譲渡課税
（当局見解）…… 355
Q1-100　自治会に土地を遺贈した場合の課税とみなし譲渡 …… 356
Q1-101　一般社団法人に対する寄附とみなし譲渡 …… 359
Q1-102　宗教法人に資産が遺贈された場合の課税 …… 360
Q1-103　社会福祉法人に土地を寄附した場合の課税関係 …… 361
Q1-104　みなし譲渡と社会福祉法人への土地の贈与に係る裁判例 …… 363
Q1-105　公益信託の信託財産とするために上場株式を提供した場合
（当局見解）…… 375
Q1-106　措置法 40 条の趣旨とみなし譲渡の関係 …… 377
Q1-107　相続財産である土地を公益法人に寄附した場合の譲渡所得と
相続税の非課税 …… 382

消費税法編

Q2-1　消費税法における資産の譲渡（当局見解）…… 386
Q2-2　家事費、家事関連費の基本的な考え方 …… 387
Q2-3　個人事業者の自家消費の取扱い …… 388
Q2-4　法人の役員に対する贈与・低額譲渡の取扱い …… 390
Q2-5　消費税法上のみなし譲渡の場合の時価（当局見解）…… 392
Q2-6　棚卸資産の自家消費（当局見解）…… 393
Q2-7　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い（当局見解）…… 394
Q2-8　法人が役員の自宅建築費用を支出した場合の取扱い（当局見解）‥ 395
Q2-9　個人経営の建築業者が自己の家屋を建築した場合（当局見解）…… 396
Q2-10　青色決算書（農業用）の事業消費金額欄に係る留意点 …… 398
Q2-11　個人事業者による低額譲渡（当局見解）…… 400
Q2-12　法人が役員に退職金としてゴルフ会員権を支給した場合
（当局見解）…… 401
Q2-13　課税売上高の範囲とみなし譲渡（当局見解）…… 402
Q2-14　個人事業者が事業を廃止した場合とみなし譲渡（当局見解）…… 404
Q2-15　みなし譲渡と個人事業者の家事消費に係る裁決 …… 405
Q2-16　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の譲渡の課否（当局見解）…… 410
Q2-17　事業用資産を自家用に転用した場合等の税額調整（当局見解）…… 411
Q2-18　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い
（会計検査院指摘事項）…… 413
Q2-19　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い（当局見解）…… 417
Q2-20　個人事業者の廃業とみなし譲渡の関係 …… 418
Q2-21　事業と家事の共通用として購入する自動車（当局見解）…… 419
Q2-22　みなし譲渡に係る事業区分の判定（当局見解）…… 420

【資料 1】今後の取引相場のない株式の評価のあり方
（税務大学校論叢第 96 号）…… 423

【資料 2】消費税法解説 2　課否判定（みなし譲渡）編
（東京国税局消費税課情報（消費税関係））…… *434*

げるような理由に基づくものである場合を除き、これに含まれる。

(1)　借地権等の設定に係る契約書において、将来借地を無償で返還することが定められていること。

(2)　当該土地の使用の目的が、単に物品置場、駐車場等として土地を更地のまま使用し、又は仮営業所、仮店舗等の簡易な建物の敷地として使用していたものであること。

(3)　借地上の建物が著しく老朽化したことその他これに類する事由により、借地権が消滅し、又はこれを存続させることが困難であると認められる事情が生じたこと。

Q1-75　法人成りと現物出資に係るみなし譲渡（当局見解）

法人成りと現物出資に係るみなし譲渡について当局の見解を教えてください。

Answer

下記が参考になります。

【解説】

法事例 0104　法人成りと現物出資

〔問〕　法人成りに当たって、会社に時価より低い価額で資産を現物出資した場合、資産の受入価額が低いため減価償却費等が少なくなることから、会社が時価でその資産を受け入れ、現物出資額との差額を資本金等の額として計上することができるか。（TAINZ コード　法人事例 000104）

〔答〕　時価と現物出資額の差額について資本金等の額に計上することはできない。

法人税法において資本金等の額は、「法人（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される連結事業年度の連結法人を除く。）が株主等から出資を受けた

金額として政令で定める金額をいう。」と規定されている。〔法法２十六〕

この政令で定められている規定は次の①＋②－③である。〔法令８〕

① 当該法人の資本金の額又は出資金の額

② 当該事業年度前の各事業年度及び当該事業年度開始の日以後の①以外の第一号から第十三号までに掲げる金額の増加額の合計額

③ 当該事業年度前の各事業年度及び当該事業年度開始の日以後の①以外の第十四号から第二十一号までに掲げる金額の減少額の合計額

一 株式の発行又は自己の株式の譲渡をした場合に払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額からその発行により増加した資本金の額又は出資金の額を減算した金額

⋮

（第二号から第二十一号まで省略）

本問の現物出資の場合は、上記②の第一号にある金額になる。

すなわち、現物出資した資産の時価が現物出資額の②を超えていても、その差額について資本金等の額に計上することはできない。

また、会社法において、資本金の額及び準備金について次のように規定されている。〔会社法 445(1)～(3)〕

1 株式会社の資本金の額は、この法律に別段の定めがある場合を除き、設立又は株式の発行に際して株主となる者が当該株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額とする。

2 前項の払込み又は給付に係る額の２分の１を超えない額は、資本金として計上しないことができる。

3 前項の規定により資本金として計上しないこととした額は、資本準備金として計上しなければならない。

したがって、会社法においても上記第１項にあるように、現物出資により株主が給付した財産の額を資本金の額とし、第２項及び第３項において２分の１を超えない額を資本準備金とすることができると規定されており、時価を現物出資額とすることになる。

なお、時価以下で現物出資額の受入れをした場合には、その出資額で会社が資産計上をするため、その資産に係る減価償却費や固定資産除却損等は現物出資額をベースに計算することから、時価で受け入れた場合に比べて少なくなり、長期的にみて課税関係が生じることになる。したがって、個人事業の法人成りの場合に同族会社の行為又は計算の否認規定に該当するときは、時価が譲渡収入にみなされることがあることから、現物出資額は時価相当額とすべきである。〔所法 157、所基通 59-3〕

Q1-76　法人成りする場合の個人資産の会社への引継額（当局見解）

法人成りする場合の個人資産の会社への引継額に係る当局の見解を教えてください。

Answer

下記が参考になります。

【解説】

法事例 0103　法人成りする場合の個人資産の会社への引継額
〔問〕 個人事業を会社にする場合、資産、負債について個人事業での帳簿価額の引継額と時価との間に差額があった場合、どのような問題が生じるか。（TAINZ コード　法人事例 000103）

〔答〕 法人成りに当たっては、次の 1 に掲げる引継ぎの形態があるが、いずれの場合にも、2 に掲げるような問題が生じる。

1　引継ぎの形態区分

法人成りによって個人事業の資産、負債を会社が引き継ぐには、次の場合があるが、いずれの場合にも引き継ぐ資産、負債の評価問題が生じる。

(1) 現物出資による場合〔会社法 28(1)一〕

(2) 財産引受けによる場合〔会社法 28(1)二〕

(3) 会社設立後に個人資産を買い取る場合（事後設立）〔会社法 467(1)五〕

2 資産の引継額が時価より高い場合と低い場合の問題点

(1) 引継額が時価より高い場合

時価をもって会社の取得価額とし、時価を超える部分の出資は否認される。

減価償却資産 ……〔法令 54(1)六、法法 31〕

棚卸資産 ……〔法令 32(1)三、法法 29〕

有価証券 ……〔法令 119(1)二十二、法法 61 の 2〕

この出資額と時価との差額の取扱いは特に定めがなく、ケースによっては出資者に対する貸付金又は未払込出資金となる。なお出資者の譲渡所得等の収入金額は、出資額でなく法人の取得価額で計算する。

(2) 引継額が時価より低い場合

会社については、現物出資の場合資本等取引であるから、時価と引継額の差額について低廉現物出資受入益を計上する必要はない。

しかし、財産引受けの場合は、個人出資者からの資産の引継ぎということから実質的な現物出資に当たり、また、事後設立は現金出資による会社成立後の財産の譲受けであることから資本等取引には該当しない。

したがって、当該資産の時価と譲受額との差額については、低廉譲受益を計上することになる。〔法法 22(2)〕

一方出資者については、時価の 2 分の 1 未満の価額で資産を引き渡すと、現物出資、会社設立後の譲渡のいずれの場合にも、時価で譲渡したものとみなして譲渡所得の課税が行われる。〔所法 59(1)二、所令 169〕

これは出資の対価として取得した株式等の価額が、引継資産の含みを反映して高くなっているという考えによるものである。

(注) 出資者が時価の 2 分の 1 以上の価額で資産を引き渡したときでも、同族会社の行為又は計算の否認規定〔所法 157〕に該当するときは、時価で譲渡したものとみなされる場合がある。〔所基通 59-3〕

なお、会社法は、原始定款に現物出資又は財産引受けの記載又は記録が

あるときは、それらに関する事項について、原則として裁判所の選任する検査役の調査を受けなければならないと規定している。〔会社法 33(1)〕ただし、その資産が少額等である場合には、検査役の調査については免除規定がある。〔会社法 33(10)一、二、三〕

Q1-77　法人成りに当たっての注意事項（当局見解）

法人成りに当たっての注意事項について当局見解を教えてください。

Answer

下記です。

【解説】

法事例 0106　法人成りに当たっての注意事項
〔問〕　個人事業の法人成りに当たり、どのようなことに注意すればよいか。（TAINZ コード　法人事例 000106）

〔答〕　次に掲げる事項等について注意する。

1　不良債権の引継ぎ

不良債権を引き継いだ後に貸倒れとなっても法人では損金算入は認められず、個人に対する経済的利益の供与に当たり贈与（その個人が役員のときは役員給与）として取り扱われる。

なお、個人事業者が事業廃止後に発生した費用又は損失については、特例が定められており、費用又は損失の生じた日の翌日から 2 か月以内に限り更正の請求ができることになっている。〔所法 63,152、通則法 23(1)〕

2　個人事業に係る経費

使用人給料、賞与、退職給与について会社設立の日の前日までの部分は個人事業の負担であるため個人が支払っておくか、未払金として会社に引き継

ぐかにすることとする。

ただし、会社設立後相当期間経過後に退職する従業員の退職給与は、その全額を法人の段階で損金算入が認められる取扱いになっている。〔法基通9-2-39〕

この場合の「相当期間経過後」は、課税上弊害がない限り、一般的には個人所得税の最終年分の減額更正との関連において理解しても差し支えない。

3　会社役員間の取引

会社役員間の取引については契約書を作成し、内容を明らかにしておくこと。

例えば不動産賃貸借に係る契約書の作成、金銭消費貸借に係る契約書の作成などである。特に債務超過で引き継ぐと、その部分は個人に対する貸付金となり、貸付けを行った日の属する年の租税特別措置法第93条第2項《利子税の割合の特例》に規定する特例基準割合による利率（その利率に0.1％未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）により、利息を徴収しなければならない。〔所基通36-49〕

この取扱いは、平成26年1月1日以後適用される。

※平成26年1月1日～平成26年12月31日の場合　年1.9％
　平成27年1月1日～平成27年12月31日の場合　年1.8％
　平成28年1月1日～平成28年12月31日の場合　年1.8％

なお、法人が役員に貸し付けた金銭の利息相当額については、その金銭が使用者において他から借り入れて貸し付けたものであることが明らかな場合には、その借入金の利率によらなければならない。

4　減価償却資産の引継ぎ

減価償却資産の適正時価を法人の取得価額とする。この時価が明らかでないときは、法基通9-1-19（減価償却資産の時価）による。

そして、減価償却については、中古資産の耐用年数を適用して償却する。〔TAINSコード・法人事例000103参照〕

5　営業権

営業権は適正な評価額で引き継ぐこと。

仮に、個人事業が超過収益力を有し、資産性のある営業権を会社が無償で

引き継ぐとすれば、会社は、受贈益の認定を受け、個人については、みなし譲渡課税が行われることもある。〔所法 59(1)二、所令 169〕

逆に、資産性のない営業権を引き継ぐと、高価買入れとして役員給与の認定を受けることになる。

そこで、営業権の適正な評価額の算定が問題であるが、類似業種の売買実例、相続税財産評価基本通達〔評通 165、166〕などを参考にして評価する。

6　法人の設立期間中の損益の帰属

法人の設立期間中の損益の帰属をはっきりさせておくこと。

新規開業して会社を設立した場合には、当該設立中の法人について生じた損益は、当該法人のその設立後最初の事業年度の所得の金額の計算に含めて申告することができる。これに対して、個人事業の法人成りの場合には、その前から個人事業が継続しているという事情があり、一般の設立期間中の損益とは異なり、法人が設立の日（設立登記）の前日までの損益は個人事業に帰属することに取り扱われる。〔法基通 2-6-2〕

なお、現物出資により設立した法人の当該現物出資の日から当該法人の設立の日の前日までの期間中に生じた損益は、当該法人のその設立後最初の事業年度の所得の金額の計算に含めて申告することとなる。〔法基通 2-6-2（注2）〕

7　消費税の納税義務の有無の判定

個人事業者のいわゆる法人成りにより新たに設立された法人であっても、その個人事業者の基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高は、その法人の基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高とはならないのであるから、判定上加算する必要はない。〔消基通 1-4-6（注）〕

したがって、新設法人の資本金の額又は出資の金額が 1,000 万円未満か 1,000 万円以上かによって、納税義務の有無を判定することになる。〔消法 9(1)、12 の 2〕

しかし、課税売上高が 1,000 万円以下である場合において、法人（届出書の提出により消費税を納める義務が免除されないものを除く。）のうち、その事業年度に係る特定期間における課税売上高が 1,000 万円を超えるときは、そ

の事業年度における課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについては、上記消費税法９条第１項本文の規定は、適用されない。この場合の「特定期間」とは、当該前事業年度開始の日以後６月の期間をいう。〔消法９の２〕

Q1-78　法人成りに当たり個人不動産を会社に賃貸する場合（当局見解）

法人成りに当たり個人不動産を会社に賃貸する場合について当局見解を教えてください。

Answer

下記です。

【解説】

法事例 0105　法人成りに当たり個人不動産を会社に賃貸する場合
〔問〕　法人成りに当たり、個人不動産を会社へ賃貸することにしたい。どのようなことに注意したらよいか。（TAINZ コード　法人事例 000105）

〔答〕　会社が個人に支払う賃借料、権利金等については、適正な時価に相当する金額を支払わなければならない。

法人成りに当たり、個人資産を会社へ引き継ぐ場合、時価によらなければならない。仮に時価より低い価額で引き継いだとすれば、受け入れた法人側では時価によって取得したものとされる。一方、出資者側では、時価の２分の１未満の低額譲渡の場合であれば時価によって譲渡があったものとみなされ〔所令169、所法59〕、時価と取得価額（減価償却資産にあっては未償却残高）との差額が譲渡所得とされる。

特に、建物については、会社が受け入れ、当該建物の敷地については、個人所有のままとする方法を採用すると、借地権の問題が起こってくるので注意し

なければならない。この場合、借地人である会社は、土地所有者である個人に対して通常の権利金を支払うか若しくは、相当の地代を支払わなければ、原則として借地権の受贈益が認定される。〔法令 137、法法 65〕

また、借地権の受贈益の認定を受けることにより、会社の株式又は出資の価額が増加するため、その増加した部分に相当する金額を他の株主又は出資者が、その財産の提供者から贈与によって取得したものとみなされる。〔相基通 9-2〕

以上のようなことから、不動産は個人所有のままにしておき、会社に賃貸するのケースが多いが、会社へ賃貸する場合においては、会社が個人に支払う賃借料、権利金等については適正な時価によらなければならない。時価を超えて支払った場合には、当該部分は、個人に対する贈与、当該個人が役員であれば役員給与とされる。

また、敷金についても相当額を超える金額を会社から受け取れば、当該部分は個人に対する貸付金とされ、その金銭が会社において他から借り入れて貸し付けたものであることが明らかな場合には、その借入金の利率により、その他の場合には、貸付けを行った日の属する年の租税特別措置法第 93 条第 2 項《利子税の割合の特例》に規定する特例基準割合による利率（その利率に 0.1 % 未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）により、利息を徴収しなければならない。〔所基通 36-49〕

Q1-79　所得税基本通達 59-6 改正

所得税基本通達 59-6 改正について教えてください。

Answer

下記です。

（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）

59-6　法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。）及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。）である場合の同項に規定する「その時における価額」は、23～35共-9に準じて算定した価額による。この場合、23～35共-9の⑷ニに定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」については、原則として、次によることを条件に、昭和39年4月25日付直資56・直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）の178から189-7まで（（取引相場のない株式の評価））の例により算定した価額とする。

⑴　財産評価基本通達178、188、188-6、189-2、189-3及び189-4中「取得した株式」とあるのは「譲渡又は贈与した株式」と、同通達185、189-2、189-3及び189-4中「株式の取得者」とあるのは「株式を譲渡又は贈与した個人」と、同通達188中「株式取得後」とあるのは「株式の譲渡又は贈与直前」とそれぞれ読み替えるほか、読み替えた後の同通達185ただし書、189-2、189-3又は189-4において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の50％以下である場合に該当するかどうか及び読み替えた後の同通達188の⑴から⑷までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。

⑵　当該株式の価額につき財産評価基本通達179の例により算定する場合（同通達189-3の⑴において同通達179に準じて算定する場合を含む。）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達188の⑵に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達178に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。

⑶　当該株式の発行会社が土地（土地の上に存する権利を含む。）又は金融商品取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。

⑷　財産評価基本通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額（相続

税評価額によって計算した金額)」の計算に当たり、同通達 186-2 により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。

(参考)

(法人が自己の株式又は出資を個人から取得する場合の所得税法第 59 条の適用)

37 の 10・37 の 11 共 -22　法人がその株主等から措置法第 37 条の 10 第 3 項第 5 号の規定に該当する自己の株式又は出資の取得を行う場合において、その株主等が個人であるときには、同項及び措置法第 37 条の 11 第 3 項の規定により、当該株主等が交付を受ける金銭等（所得税法第 25 条第 1 項《配当等とみなす金額》の規定に該当する部分の金額（以下この項において「みなし配当額」という。）を除く。）は一般株式等に係る譲渡所得等又は上場株式等に係る譲渡所得等に係る収入金額とみなされるが、この場合における同法第 59 条第 1 項第 2 号《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》の規定の適用については、次による。

(1)　所得税法第 59 条第 1 項第 2 号の規定に該当するかどうかの判定

法人が当該自己の株式又は出資を取得した時における当該自己の株式又は出資の価額（以下この項において「当該自己株式等の時価」という。）に対して、当該株主等に交付された金銭等の額が、所得税法第 59 条第 1 項第 2 号に規定する著しく低い価額の対価であるかどうかにより判定する。

(2)　所得税法第 59 条第 1 項第 2 号の規定に該当する場合の一般株式等に係る譲渡所得等又は上場株式等に係る譲渡所得等に係る収入金額とみなされる金額

当該自己株式等の時価に相当する金額から、みなし配当額に相当する金額を控除した金額による。

(注)「当該自己株式等の時価」は、所基通 59-6《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》により算定するものとする。

資産課税課情報	第 22 号	令和 2 年 9 月 30 日	国税庁資産課税課

「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）」の趣旨説明（情報）

令和 2 年 8 月 28 日付課資 4-2 ほか 1 課共同「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）」により、所得税基本通達 59-6《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》の改正を行ったところであるが、その改正事項の趣旨及び同通達の取扱いを別紙のとおり取りまとめたので、今後の執務の参考とされたい。

別　紙

〈省略用語例〉

本情報において使用した次の省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

所得税法 …… 所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）
所得税基本通達、所基通 …… 所得税基本通達の制定について（昭和 45 年 7 月 1 日付直審（所）30）
財産評価基本通達、評基通 …… 財産評価基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56 ほか 1 課共同）
※各法令等は、令和 2 年 8 月 28 日現在による。

○　法第 59 条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》関係

※　アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【一部改正】

（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）

59-6　法第 59 条第 1 項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。）及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。）である場合の同項に規定する「その時における価額」は、23 ～ 35 共 -9 に準じて算定した価額による。この場合、23 ～ 35 共 -9 の⑷ニに定める「1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」については、原則として、次によることを条件に、昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56・直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）の 178 から 189-7 まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とする。

⑴　財産評価基本通達 178、188、188-6、189-2、189-3 及び 189-4 中「取得した株式」とあるのは「譲渡又は贈与した株式」と、同通達 185、189-2、189-3 及び 189-4 中「株式の取得者」とあるのは「株式を譲渡又は贈与した個人」と、同通達 188 中「株式取得後」とあるのは「株式の譲渡又は贈与直前」とそれぞれ読み替えるほか、読み替えた後の同通達 185 ただし書、189-2、189-3 又は 189-4 において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の 50 %以下である場合に該当するかどうか及び読み替えた後の同通達 188 の⑴から⑷までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。

⑵　当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合（同通達 189-3 の⑴において同通達 179 に準じて算定する場合を含む。）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達 188 の⑵に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達 178 に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。

⑶　当該株式の発行会社が土地（土地の上に存する権利を含む。）又は金融商品取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通

達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。

⑷　財産評価基本通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、同通達186-2により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。

《説明》

1　所得税法第59条第1項では、「贈与（法人に対するものに限る。）、相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）又は著しく低い価額の対価による譲渡（法人に対するものに限る。）により居住者の有する譲渡所得の基因となる資産等の移転があった場合、その者の譲渡所得等の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、その資産の譲渡があったものとみなす。」こととされている。

2　また、所得税基本通達59-6《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》（以下「本通達」という。）では、所得税法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。）及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。）である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、所得税基本通達23～35共-9に準じて算定した価額によることとし、この場合、所得税基本通達23～35共-9の⑷ニに定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」については、原則として、一定の条件の下、財産評価基本通達178から189-7まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とすることとしている。

3　そして、本通達の⑴では、財産評価基本通達188の⑴に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定することとする条件を定め、当該株式を譲渡又は贈与した個人である株主が譲渡又は贈与直前において少数株主に該当する場合に、取引相場のない株式の譲渡又は贈与の時における価額をいわゆる配当還元方式(注)により算定することと取り扱っている。

（注） 相続税等について財産の評価方法等を定めた財産評価基本通達では、取引相場のない株式の価額について、原則的な評価方法を定める一方、会社の事業経営への影響力に乏しい少数株主が取得した株式の場合に用いる例外的な評価方法（配当還元方式）を定めているところ、財産評価基本通達188は「同族株主以外の株主等が取得した株式」の範囲を定め、当該株式に該当するものについて、財産評価基本通達188-2の定めにより配当還元方式によって算定することとしている。

4　先般、取引相場のない株式の譲渡の時における価額を争点として、本通達の(1)の条件に関し、譲渡所得に対する課税の場面において配当還元方式を用いることとなるのは、譲渡人である株主が少数株主に該当する場合（国側の主張）なのか、譲受人である株主が少数株主に該当する場合（納税者側の主張）なのかが争われた事件に対する最高裁判決（令和2年3月24日付最高裁第三小法廷判決）の中で、最高裁は、本通達の定めは、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができると判示し、国側の主張を認めた(注)。

しかしながら、当該最高裁判決に付された裁判官の補足意見において、本通達の作成手法については、分かりやすさという観点から改善されることが望ましい等の指摘がなされ、この指摘を踏まえ、本通達の(1)の条件に係る従前からの取扱いがより明確になるよう、本通達の改正を行ったものである。

（注） 当該最高裁判決においては、株式の譲受人である株主が少数株主に該当することを理由として、譲渡人が譲渡した株式につき配当還元方式により算定した額が株式の譲渡の時における価額であるとした原審（平成30年7月19日付東京高裁判決）の判断部分（国側敗訴部分）が破棄され、原審に差し戻されている。

5　具体的には、本通達の(1)の条件について、譲渡又は贈与した株式の価額について株式を譲渡又は贈与した個人である株主が譲渡又は贈与直前において少数株主に該当する場合に財産評価基本通達188等の定めの例により算定するという従前からの取扱いを分かりやすく表現するため、①「取得した株式」と定めている部分について「譲渡又は贈与した株式」と読み替えるなどの必要な読替えを行うとともに、②読替え後の財産評価基本通達188等の定めの例により算定するかどうかを譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定することを明確化するほか、所要の整備を行っている。

本通達に基づく株主の態様による評価方法の概要は、次のとおりとなる。

<table>
<tr><td colspan="5">株主の態様による区分</td><td rowspan="2">評価方法</td></tr>
<tr><td>会社区分</td><td colspan="4">株主区分</td></tr>
<tr><td rowspan="6">譲渡等直前に同族株主のいる会社</td><td rowspan="5">譲渡等直前に同族株主グループに属する株主</td><td colspan="3">譲渡等直前の議決権割合が５％以上の株主</td><td rowspan="4">原則的な評価方法</td></tr>
<tr><td rowspan="4">譲渡等直前の議決権割合が５％未満の株主</td><td colspan="2">中心的な同族株主がいない場合の株主</td></tr>
<tr><td rowspan="3">中心的な同族株主がいる場合の株主</td><td>中心的な同族株主</td></tr>
<tr><td>役員である株主又は役員となる株主</td></tr>
<tr><td>その他の株主</td><td rowspan="2">例外的な評価方法</td></tr>
<tr><td colspan="4">譲渡等直前に同族株主以外の株主</td></tr>
<tr><td rowspan="6">譲渡等直前に同族株主のいない会社</td><td rowspan="5">譲渡等直前に議決権割合の合計が15％以上のグループに属する株主</td><td colspan="3">譲渡等直前の議決権割合が５％以上の株主</td><td rowspan="4">原則的な評価方法</td></tr>
<tr><td rowspan="4">譲渡等直前の議決権割合が５％未満の株主</td><td colspan="2">中心的な株主がいない場合の株主</td></tr>
<tr><td rowspan="3">中心的な株主がいる場合の株主</td><td>役員である株主又は役員となる株主</td></tr>
<tr><td>その他の株主</td><td rowspan="2">例外的な評価方法</td></tr>
<tr><td colspan="4">譲渡等直前に議決権割合の合計が 15 ％未満のグループに属する株主</td></tr>
</table>

6　なお、本通達の改正は、これまでの取扱いを変更するものではないことに留意する。

7　また、本通達の取扱いに関して、今般、別添に掲げる点についても整理した。今後はこの点についても留意すること。

別　添

・本通達の現行の取扱いに関し、以下の点について整理を行う。
　1　本通達の⑵の適用がある場合の財産評価基本通達 180 の取扱いについて
　2　評価会社が有する子会社株式を評価する場合の本通達の⑵の取扱いについて
　3　評価会社が有する子会社株式を評価する場合のその子会社が有する土地及び上場株式の評価について

1　本通達の⑵の適用がある場合の財産評価基本通達 180 の取扱いについて

⑴　本通達の⑵の適用がある場合、譲渡等をした株式の「その時における価額」は、その株式を発行した会社（以下「評価会社」という。）を「財産評価基本通達 178 に定める『小会社』に該当するものとして」同通達 179 の例により算定することになる。

財産評価基本通達 179 には、同通達 178 に定める大会社などの会社規模に応じた評価額の算定方法が定められ、その算定方法である「類似業種比準価額」及び「純資産価額」を用いる場合の原則形態が定められている。そしてこの「類似業種比準価額」については、同通達 180 において具体的算定方法が定められており、ここでは、類似業種の株価等に「しんしゃく割合」を乗ずることとされている。このように、同通達 179 における会社規模に応じた評価額の算定で「類似業種比準価額」を用いることから、本通達の⑵の適用がある場合、この「類似業種比準価額」を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずる「しんしゃく割合」についても、小会社のしんしゃく割合（0.5）になるのかといった疑問がある。

⑵　本通達の⑵は「当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合（…）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達 188 の⑵に定める『中心的な同族株主』に該当するときは、当該発行会社は常に同通達 178 に定める『小会社』に該当するものとしてその例によること」としている。

このことからすると、本通達の⑵は、譲渡等をした株式の「その時における価額」を財産評価基本通達 179 の例により算定する場合において、譲渡等をした者が「中心的な同族株主」に該当するときの評価会社の株式については、同通達 179⑶の「小会社」の算定方法である「純資産価額方式」又は選択により

「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式」を用いることを定めたものである。

本通達の(2)が上記のとおり定めた趣旨は、「中心的な同族株主」とは、議決権割合が25％以上となる特殊関係グループに属する同族株主をいうところ、評価会社が「中心的な同族株主」で支配されているような場合において、同族株主にとってその会社の株式の価値は、その会社の純資産価額と切り離しては考えられないところではないかと考えられ、また、本通達の制定に先立って行われた取引相場のない株式の譲渡に関する実態調査においても、持株割合が高い株主ほど純資産価額方式による評価額により取引されている傾向があったことが確認されている。

このため、「中心的な同族株主」の有する株式については、たとえその会社が大会社又は中会社に該当する場合であっても、小会社と同様に「純資産価額方式」を原則とし、選択的に「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式」による算定方法によることとしている。

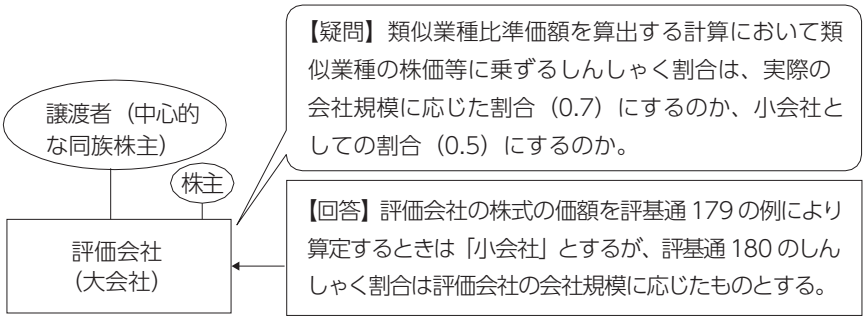
(3)　一方、「類似業種比準価額」を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずる「しんしゃく割合」を会社規模に応じたものとしている趣旨は、次のとおりである。

類似業種比準方式による評価額は、評価会社の実態に即したものになるように、評価会社の事業内容が類似する業種目の株価を基として、評価会社と類似業種の1株当たりの①配当金額、②利益金額及び③純資産価額の3要素の比準割合を乗じて評価することとしている。しかしながら、株価の構成要素としては、上記の3要素のほか、市場占有率や経営者の手腕などが考えられるが、これらを具体的に計数化してその評価会社の株式の評価に反映させることは困難である。また、評価会社の株式は現実に取引市場を持たない株式であることなどのほか、大半の評価会社はその情報力、組織力のほか技術革新、人材確保、資金調達力等の点で上場企業に比し劣勢にあり、一般的にその規模格差が拡大する傾向にあるといえる社会経済状況の変化を踏まえると、評価会社の規模が小さくなるに従って、上場会社との類似性が希薄になっていくことが顕著になってくると認められる。このため、この上場会社と評価会社の格差を評価上適正に反映させるよう、大会社の「0.7」を基礎として、中会社を「0.6」、小会社を「0.5」とするしんしゃく割合が定められている。

(4)　以上のとおり、本通達の(2)において「中心的な同族株主」の有する株式の価

額を、評価会社が「常に『小会社』に該当するものとして」財産評価基本通達179の例により算定することとした趣旨（上記⑵参照）と、類似業種比準価額を求める算式におけるしんしゃく割合を評価会社の規模に応じたしんしゃく割合としている趣旨（上記⑶参照）は異なっており、本通達の⑵において「中心的な同族株主」の有する株式の価額を、評価会社が「常に『小会社』に該当するものとして」財産評価基本通達179の例による算定方法を用いることとした趣旨からしても、本通達の⑵は、財産評価基本通達180の類似業種比準価額を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずるしんしゃく割合まで小会社の「0.5」とするものではない。

【イメージ図】



2　評価会社が有する子会社株式を評価する場合の本通達の⑵の取扱いについて

⑴　本通達の⑵は、譲渡等をした株式の「その時における価額」の算定について、株式を譲渡等した者が、その譲渡等の直前に評価会社にとって財産評価基本通達188の⑵に定める「中心的な同族株主」に該当する場合には、その評価会社を「財産評価基本通達178に定める『小会社』に該当するものとして」同通達179の例によることとするものである。

その上で、例えば、評価会社が子会社株式を有している場合に、当該譲渡等の直前に当該評価会社がその子会社にとって「中心的な同族株主」に該当するときにも、当該評価会社が有する子会社株式の「その時における価額」は、その子会社を「財産評価基本通達178に定める『小会社』に該当するものとして」同通達179の例により算定することが相当なのではないかといった疑問がある。

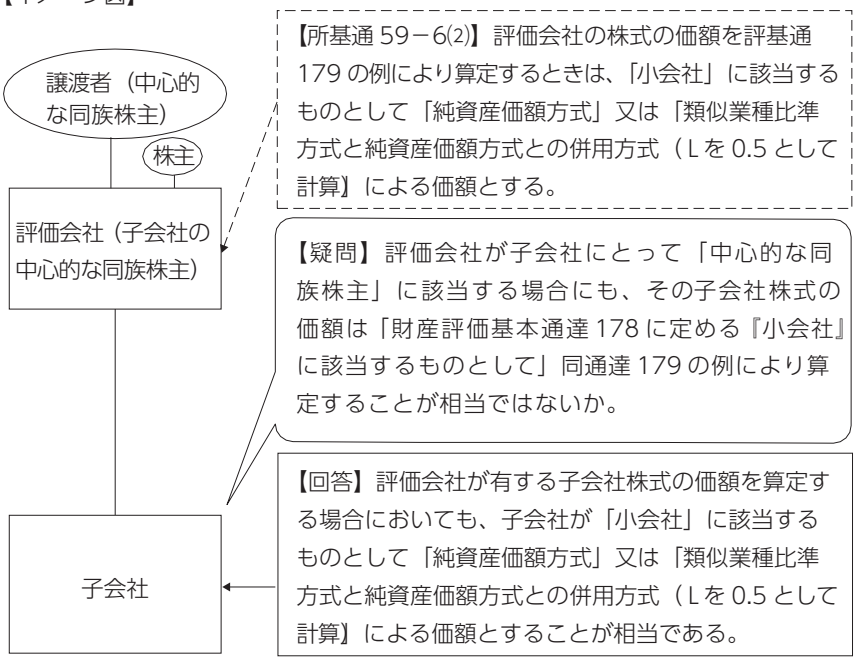
⑵　この点、本通達の⑵の「株式を譲渡又は贈与した個人」が「中心的な同族株主」に該当する場合に、その会社を「小会社」に該当するものとしてその例に

よることとした趣旨は、評価会社が「中心的な同族株主」で支配されているような場合において、同族株主にとってその会社の株式の価値は、その会社の純資産価額と切り離しては考えられないのではないかという理由等によるものである（上記1⑵参照）。

⑶　このような本通達の⑵の取扱いの趣旨に照らせば、評価会社が有する子会社株式の価額につき、財産評価基本通達179の例により算定する場合、評価会社がその子会社の「中心的な同族株主」に該当するときにも、当該子会社は、同通達178に定める「小会社」に該当するものとして、「純資産価額方式」又は選択により「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式（Lを0.5として計算）」による価額とすることが相当である（この場合の類似業種比準価額を算出する計算において、類似業種の株価等に乗ずるしんしゃく割合（評基通180）については、当該子会社の実際の会社規模に応じたしんしゃく割合となる。）。

⑷　なお、評価会社の子会社が有する当該子会社の子会社（評価会社の孫会社。以下「孫会社」という。）の株式の価額を算定する場合にも、評価会社の株式の譲渡等の直前において当該評価会社の子会社が、孫会社にとって「中心的な同族株主」に該当するときには、上記と同様の理由により、当該孫会社は、「小会社」に該当するものとしてその例によることが相当である。

【イメージ図】



3　評価会社が有する子会社株式を評価する場合のその子会社が有する土地及び上場株式の評価について

(1)　本通達の(3)は、譲渡等をした株式の「その時における価額」の算定について、評価会社が有する土地及び上場株式の財産評価通達 185 の本文に定める「1 株当たりの純資産価額」の計算に当たっては、これらの資産については、当該譲渡等の時における価額によることとするものである。

その上で、例えば、評価会社が子会社株式を有している場合に、その子会社株式を評価する場合の「1 株当たりの純資産価額」の計算に当たっても、その子会社が有する土地及び上場株式については、評価会社の株式の譲渡等の時における価額により当該子会社株式の評価をすることが相当ではないかといった疑問がある。

(2)　この点、財産評価基本通達に定める土地の評価額（評基通 11）については、「評価の安全性」を配慮して公示価格等のおおむね 8 割で定められており、上場

株式の評価額（評基通169）については、一時点（相続開始時）における需給関係による偶発性の排除等を理由に一定のしんしゃくをしている。また、本通達の制定に先立って行われた取引相場のない株式の譲渡に関する実態調査においても、純資産価額方式についてみると、土地や上場株式は時価に洗い替え、かつ、その洗い替えに伴う評価差額についての法人税額等相当額は控除していないものが相当数であったことが確認されている。

一方、所得税法第59条によるみなし譲渡課税は、法人に対する贈与等があった時にその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして課税するものである。このため、同条第1項の規定の適用に当たっては、土地について、評価の安全性を配慮する必要性に乏しく、また、上場株式については、その日における取引価額（偶発性はあったとしても、その日にはその価額で取引される）が明らかであり、財産評価基本通達169に定める上場株式の評価額のようなしんしゃくをする必要性は乏しい。

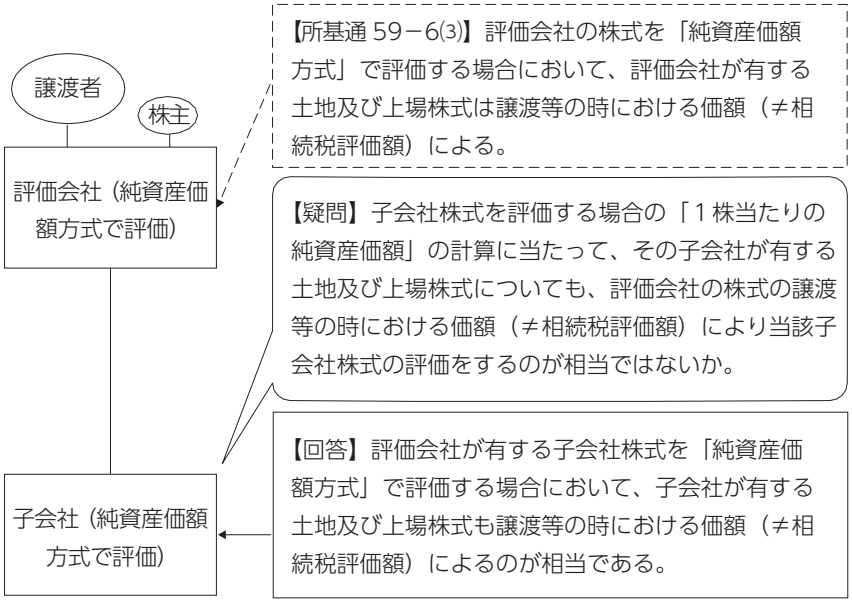
これらの理由から、本通達の(3)において、土地及び上場株式について、財産評価基本通達の例により評価した価額ではなく、譲渡等の時における価額によることとしている。

(3)　このことは、評価会社の子会社が有している土地及び上場株式についても同様に当てはまり、子会社が有する土地又は上場株式についても評価の安全性を配慮等する必要性に乏しいと考えられる。

したがって、評価会社が有する土地又は上場株式だけでなく、評価会社の子会社が有する土地又は上場株式についても、本通達の(3)の趣旨に照らして、譲渡等の時における価額を基に評価会社が有する子会社株式を評価するのが相当である。

(4)　なお、評価会社の子会社が有する孫会社の株式を評価する場合にも、当該孫会社が有する土地や上場株式についても、上記と同様の理由により、当該土地及び上場株式は、譲渡等の時における価額を基に子会社が有する孫会社株式を評価するのが相当である。

【イメージ図】



（参考 1）

○　（改正後の）所得税基本通達 59-6 の(1)による読替え等を行った後の財産評価基本通達（抜粋）

※　読替え等が必要な項のみを掲載し、アンダーラインを付した部分が読替え等を行った部分である。

なお、二重線のアンダーラインを付した部分が、本通達の(1)の改正部分の①「読み替えた後の財産評価基本通達 185 ただし書、189-2、189-3 又は 189-4 において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の 50 %以下である場合に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること」及び②「読み替えた後の同通達 188 の(1)から(4)までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること」を表した部分である。

（取引相場のない株式の評価上の区分）

178　取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社（以下

「評価会社」という。）が次の表の大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ次項の定めによって評価する。ただし、同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式又は特定の評価会社の株式の価額は、それぞれ188《同族株主以外の株主等が取得した株式》又は189《特定の評価会社の株式》の定めによって評価する。

【以下省略】

（純資産価額）

185　179《取引相場のない株式の評価の原則》の「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」は、課税時期における各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額（この場合、評価会社が課税時期前3年以内に取得又は新築した土地及び土地の上に存する権利（以下「土地等」という。）並びに家屋及びその附属設備又は構築物（以下「家屋等」という。）の価額は、課税時期における通常の取引価額に相当する金額によって評価するものとし、当該土地等又は当該家屋等に係る帳簿価額が課税時期における通常の取引価額に相当すると認められる場合には、当該帳簿価額に相当する金額によって評価することができるものとする。以下同じ。）の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額及び186-2《評価差額に対する法人税額等に相当する金額》により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額を控除した金額を課税時期における発行済株式数で除して計算した金額とする。ただし、179《取引相場のない株式の評価の原則》の(2)の算式及び(3)の1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）については、譲渡又は贈与直前において、株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の(1)に定める同族関係者をいう。）の有する議決権の合計数が評価会社の議決権総数の50％以下である場合においては、上記により計算した1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）に100分の80を乗じて計算した金額とする。

（注）1　1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）の計算を行う場合の「発行済株式数」は、直前期末ではなく、課税時期における発行済株式数であることに留意する。

2　上記の「議決権の合計数」及び「議決権総数」には、188-5《種類株式がある場合の議決権総数等》の「株主総会の一部の事項について議決権を行使できない株式に係る議決権の数」を含めるものとする。

（同族株主以外の株主等が取得した株式）

188　178《取引相場のない株式の評価上の区分》の「同族株主以外の株主等が譲渡

又は贈与した株式」は、次のいずれかに該当する株式をいい、その株式の価額は、次項の定めによる。

(1) 同族株主のいる会社の株式のうち、同族株主以外の株主の譲渡又は贈与した株式

この場合における「同族株主」とは、譲渡又は贈与直前における評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者（法人税法施行令第4条《同族関係者の範囲》に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の30％以上（その評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の50％超である会社にあっては、50％超）である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

(2) 中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数がその会社の議決権総数の5％未満であるもの（課税時期において評価会社の役員（社長、理事長並びに法人税法施行令第71条第1項第1号、第2号及び第4号に掲げる者をいう。以下この項において同じ。）である者及び課税時期の翌日から法定申告期限までの間に役員となる者を除く。）の譲渡又は贈与した株式

この場合における「中心的な同族株主」とは、譲渡又は贈与直前において同族株主の1人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び1親等の姻族（これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者が有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25％以上である会社を含む。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25％以上である場合におけるその株主をいう。

(3) 同族株主のいない会社の株主のうち、譲渡又は贈与直前において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15％未満である場合におけるその株主の譲渡又は贈与した株式

(4) 中心的な株主がおり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、譲渡又は贈与直前において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15％以上である場合におけるその株主で、その者の株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数がその会社の議決権総数の5％未満であるもの（(2)の役員である者及び役員となる者を除く。）の譲渡又は贈与した株式

この場合における「中心的な株主」とは、譲渡又は贈与直前において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15％以上である株主グループのうち、いずれかのグループに単独でその会社の議決

権総数の 10 %以上の議決権を有している株主がいる場合におけるその株主をいう。

（投資育成会社が株主である場合の同族株主等）

188-6　188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑴から⑷までについては、評価会社の株主のうちに投資育成会社（中小企業投資育成株式会社法（昭和 38 年法律第 101 号）に基づいて設立された中小企業投資育成株式会社をいう。以下この項において同じ。）があるときは、次による。

⑴　当該投資育成会社が同族株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑴に定める同族株主をいう。以下同じ。）に該当し、かつ、当該投資育成会社以外に同族株主に該当する株主がいない場合には、当該投資育成会社は同族株主に該当しないものとして適用する。

⑵　当該投資育成会社が、中心的な同族株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑵に定める中心的な同族株主をいう。以下⑵において同じ。）又は中心的な株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の⑷に定める中心的な株主をいう。以下⑵において同じ。）に該当し、かつ、当該投資育成会社以外に中心的な同族株主又は中心的な株主に該当する株主がいない場合には、当該投資育成会社は中心的な同族株主又は中心的な株主に該当しないものとして適用する。

⑶　上記⑴及び⑵において、評価会社の議決権総数からその投資育成会社の有する評価会社の議決権の数を控除した数をその評価会社の議決権総数とした場合に同族株主に該当することとなる者があるときは、その同族株主に該当することとなる者以外の株主が譲渡又は贈与した株式については、上記⑴及び⑵にかかわらず、188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の「同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式」に該当するものとする。

（注）　上記⑶の「議決権総数」及び「議決権の数」には、188-5《種類株式がある場合の議決権総数等》の「株主総会の一部の事項について議決権を行使できない株式に係る議決権の数」を含めるものとする。

（比準要素数 1 の会社の株式の評価）

189-2　189《特定の評価会社の株式》の⑴の「比準要素数 1 の会社の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した 1 株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する（この場合における 1 株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）は、譲渡又は贈与直前

において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が比準要素数１の会社の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50％以下であるときには、同項の本文の定めにより計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。)。ただし、上記の比準要素数１の会社の株式の価額は、納税義務者の選択により、Ｌを0.25として、179《取引相場のない株式の評価の原則》の⑵の算式により計算した金額によって評価することができる（この場合における当該算式中の１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）は、本項本文かっこ書と同様とする。)。

なお、当該株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188-2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額（この金額が本項本文又はただし書の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文又はただし書（納税義務者が選択した場合に限る。）の定めにより計算した金額）によって評価する。

（注）　上記の「議決権の合計数」には、188-5《種類株式がある場合の議決権総数等》の「株主総会の一部の事項について議決権を行使できない株式に係る議決権の数」を含めるものとする。189-3《株式等保有特定会社の株式の評価》及び189-4《土地保有特定会社の株式又は開業後３年未満の会社等の株式の評価》においても同様とする。

（株式等保有特定会社の株式の評価）

189-3　189《特定の評価会社の株式》の⑵の「株式等保有特定会社の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する。この場合における当該１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）は、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が株式等保有特定会社の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50％以下であるときには、上記により計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。ただし、上記の株式等保有特定会社の株式の価額は、納税義務者の選択により、次の⑴の「S1の金額」と⑵の「S2の金額」との合計額によって評価することができる。

なお、当該株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、

188-2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額（この金額が本項本文又はただし書の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文又はただし書（納税義務者が選択した場合に限る。）の定めにより計算した金額）によって評価する。

【以下省略】

（土地保有特定会社の株式又は開業後３年未満の会社等の株式の評価）

189-4　189《特定の評価会社の株式》の⑶の「土地保有特定会社の株式」又は同項の⑷の「開業後３年未満の会社等の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する。この場合における当該各株式の１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）については、それぞれ、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が土地保有特定会社又は開業後３年未満の会社等の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50％以下であるときは、上記により計算した１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。

なお、当該各株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188-2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額（この金額が本項本文の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文の定めにより計算した金額）によって評価する。

（参考２）

○　令和２年３月24日付最高裁判決（抜粋）

・「所得税法59条１項所定の『その時における価額』につき、所得税基本通達59-6は、譲渡所得の基因となった資産が取引相場のない株式である場合には、同通達59-6の⑴～⑷によることを条件に評価通達の例により算定した価額とする旨を定める。…（中略）…本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、前記の譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を

用いるべきものと解される。そうすると、譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきである。所得税基本通達 59-6 は、取引相場のない株式の評価につき、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる「同族株主」に該当するかどうかは株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること等を条件に、評価通達の例により算定した価額とする旨を定めているところ、この定めは、上記のとおり、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができる。」

・（裁判官補足意見）「所得税基本通達 59-6 は、評価通達の「例により」算定するものと定めているので、相続税と譲渡所得に関する課税の性質の相違に応じた読替えをすることを想定しており、このような読替えをすることは、そもそも、所得税基本通達の文理にも反しているとはいえないと考える。もっとも、租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の読替えを行うという方法が、国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税に関する予見可能性の点についての原審の判示及び被上告人らの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。」

・（裁判官補足意見）「所得税法適用のための通達の作成に当たり、相続税法適用のための通達を借用し、しかもその借用を具体的にどのように行うかを必ずしも個別に明記しないという所得税基本通達 59-6 で採られている通達作成手法には、通達の内容を分かりにくいものにしているという点において問題があるといわざるを得ない。本件は、そのような通達作成手法の問題点が顕在化した事案であったということができる。租税法の通達は課税庁の公的見解の表示として広く国民に受け入れられ、納税者の指針とされていることを踏まえるならば、そのような通達作成手法については、分かりやすさという観点から改善が望まれることはいうまでもない。」

別紙

新　旧　対　照　表

「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）

（注）アンダーラインを付した箇所が改正部分である。

改　正　後	改　正　前
法第59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》関係 **（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）** 59-6　法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。）及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。）である場合の同項に規定する「その時における価額」は、23～35共-9に準じて算定した価額による。この場合、23～35共-9の⑷ニに定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」については、原則として、次によることを条件に、昭和39年4月25日付直資56・直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）の178から189-7まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とする。	**法第59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》関係** **（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）** 59-6　法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。）及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。）である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、23～35共-9に準じて算定した価額による。この場合、23～35共-9の⑷ニに定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」とは、原則として、次によることを条件に、昭和39年4月25日付直資56・直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）の178から189-7まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とする。

改　正　後	改　正　前
(1)　財産評価基本通達178、188、188-6、189-2、189-3及び189-4中「取得した株式」とあるのは「譲渡又は贈与した株式」と、同通達185、189-2、189-3及び189-4中「株式の取得者」とあるのは「株式を譲渡又は贈与した個人」と、同通達188中「株式取得後」とあるのは「株式の譲渡又は贈与直前」とそれぞれ読み替えるほか、読み替えた後の同通達185ただし書、189-2、189-3又は189-4において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の50％以下である場合に該当するかどうか及び読み替えた後の同通達188の(1)から(4)までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。	(1)　財産評価基本通達188の(1)に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。
(2)　当該株式の価額につき財産評価基本通達179の例により算定する場合（同通達189-3の(1)において同通達179に準じて算定する場合を含む。）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達188の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達178に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。	(2)　当該株式の価額につき財産評価基本通達179の例により算定する場合（同通達189-3の(1)において同通達179に準じて算定する場合を含む。）において、株式を譲渡又は贈与した個人が当該株式の発行会社にとって同通達188の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達178に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。

改　正　後	改　正　前
(3)　当該株式の発行会社が土地（土地の上に存する権利を含む。）又は金融商品取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。	(3)　同左
(4)　財産評価基本通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」の計算に当たり、同通達186-2により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。	(4)　同左

令和２年８月28日
国　　税　　庁

「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）の一部改正（案）（所得税基本通達59-6《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》）に対する意見募集の結果について

「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）の一部改正（案）については、令和２年６月30日から令和２年７月30日までホームページ等を通じて意見募集を行ったところ、７通の御意見をいただきました。

御意見をお寄せいただきました方々の御協力に厚く御礼申し上げます。

お寄せいただいた御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方は別紙のとおりであり、原案からの修正はありません。

１　御意見の提出状況

○インターネットによるもの	７通
○ FAX によるもの	０通
○郵便等によるもの	０通
合　　計	７通

２　御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方
（別紙参照）

（別紙）

番号	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
1	通達改正案では、本件通達本文中「原則として」との部分は改められていないが、この規定のままでは、いかなる場合に評基通の例によることができないのかが判然としない（明確ではない。）。 文言上は有価証券の評価損に関する規定ではあるが、取引相場のない株式の価額に関する法基通 9-1-14 も、評基通を「借用」している。この法基通では、「課税上の弊害」がある場合には評基通の例によることができない旨規定しており、本件通達よりも一歩踏み込んだ表現となっている。 本件通達も法基通に倣い、「原則として」との部分を「課税上弊害がない限り」に改めるべきではないか。これによって、裁判官補足意見で触れられた「課税要件明確主義」の要請にも応えるものになる。 なお、上記で述べたとおり、法基通も評基通を「借用」し、かつ、現行の本件通達と同様、必要な読み替え規定がない。本件通達を改正するならば、法基通もあわせて改正すべきではないか。	御意見として承ります。 本件通達において、「1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」について、原則として、一定の条件の下、評基通の例により算定した価額とすることとしているのは、取引相場のない株式の取引実態等に鑑み、評基通の例により算定した価額とすることが最も妥当であると考えられたことによるものです。しかしながら、純然たる第三者間において、種々の経済性を考慮して決定された価額（時価）により取引されたと認められるような場合まで評基通の例により算定した価額によることは相当ではないことから、このような場合には評基通の例により算定した価額にしないことにしています。 そして、法人税については、その有する取引相場のない株式の時価の算定方法は様々なものがあることから、法基通 9-1-13 ⑷の「1 株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」について原則的な算定方法は定めておりません。一方で、評基通に定める評価方法については実務上定着していることから、法基通 9-1-14 において、一定の条件の下、その期末時価を評基通の例によって算定した価額によることについて、課税上の弊害がな

番号	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
		い限り認めることとしています。 上記のとおり、本件通達は原則となる算定方法を定めており、法人税とは当該価額の算定方法の定め方が異なることから、本件通達の「原則として」の部分を法基通 9-1-14 に倣って「課税上弊害がない限り」に改める必要はないと考えます。 なお、法基通 9-1-14 は、法人が有する取引相場のない株式の事業年度終了の時における価額の算定に係る取扱いであり、当該株式を譲渡する時の価額の算定に係る取扱いではないため、この通達を改正する必要はないものと考えます。
2	令和 2 年 3 月 24 日付最高裁第三小法廷判決を受けて本件通達を改正することとされ、表現が明確化される点は評価される。 なお、本件通達には一層の表現の明確化が望まれる点があると考える。 通達改正案では、本件通達の⑵に規定される株式の価額を評基通 179 の例により算定する場合には、「当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達 188 の⑵に定める『中心的な同族株主』に該当するとき」は「『小会社』に該当するものとしてその例によること」とされている。ここで、「『小会社』に該当するものとしてその例によること」とは、株式の価額を算定するに当た	御意見については、本件通達の⑵の文理上明らかであるため、明確化の必要はないものと考えます。 本件通達の⑵は、「中心的な同族株主」の有する株式については「常に同通達 178 に定める『小会社』に該当するものとしてその例によること」としているように、「小会社」の評価方式である「純資産価額方式」又は選択により「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式（L を 0.5 として計算）」によって評価することを定めたものです（L を、実際の会社規模に応じたものにするものではありません。）。

番号	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
	り、小会社について定める評基通179⑶の、純資産価額方式と、純資産価額方式と類似業種比準価額方式の折衷方式（以下、単に「折衷方式」という。）の選択を納税義務者に認めてその際のLの割合を0.5とする旨を定める全文が適用されることをいうのか、又は、純資産価額方式と折衷方式の選択を認める部分だけを指し、Lの割合として適用する数値は評基通179の全体により実際の会社規模に応じて都度判断することをいうのか、が必ずしも明確ではないと考える。また、法基通2-3-4は、同通達4-1-6の⑴の取扱い（評基通179の例により算定する場合）を準用しているが、譲渡した法人が「中心的な同族株主」に該当した場合なのか、取得した法人が「中心的な同族株主」に該当した場合なのか、についても必ずしも明確ではないと考える。	なお、法基通2-3-4は、法人の有する有価証券の譲渡をした場合において、法人税法第61条の2第1項第1号に規定する「その有価証券の譲渡の時における有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額」の算定に当たり、法基通4-1-6等の取扱いを準用するものです。譲渡法人が譲渡する有価証券の「通常得べき対価の額」の算定であることから、譲渡法人が「中心的な同族株主」に該当した場合の取扱いであることは、同号の文理上明らかであると考えます。
3	今回の通達改正では、本件通達の⑴の条件に係る現行の取扱いがより明確になるように見直しが行われるとのことだが、同通達の⑵の条件に係る、類似業種比準価額の計算上、乗じる斟酌割合（評基通180）についても、現行の取扱いがより明確になるよう通達の見直しを要望する。	御意見については、本件通達の⑵の文理上明らかであるため、通達の見直しの必要はないものと考えます。 本件通達の⑵は、「財産評価基本通達179の例により算定する場合において」としていることから、評基通179の適用に当たっての取扱いになります。したがって類似業種比準価額の計算上、乗じる斟酌割合（評基通180）については、評価会社が大会社の場合は0.7、中会社の場合は0.6、小会社の場合は0.5になります。

番号	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
		なお、今後国税庁ホームページに上記取扱いの解説を掲載する予定です。
4	譲渡又は贈与に係る株式の発行会社の株式を純資産価額方式で評価する場合において、当該発行会社が子会社等の株式を有しており、当該発行会社が当該子会社等の「中心的な同族株主」に該当するときには、本件通達の⑵の取扱いに準じて、当該子会社等が評基通178に定める「小会社」に該当するものとしてその例により当該子会社等の株式を評価することを明らかにしていただきたい。	御意見として承ります。 なお、本件通達の趣旨に鑑みると、御意見のとおり評価することになると考えます。 おって、今後国税庁ホームページに上記取扱いの解説を掲載する予定です。
5	譲渡又は贈与に係る株式を純資産価額方式で評価する場合に、当該株式の発行会社が有する子会社等の株式を純資産価額方式により評価するときにおいても、当該子会社等が有する土地等又は上場有価証券について、本件通達の⑶に準じて譲渡又は贈与の時における価額によることを明らかにしていただきたい。	御意見として承ります。 なお、本件通達の趣旨に鑑みると、御意見のとおり譲渡又は贈与の時における価額によると考えます。 おって、今後国税庁ホームページに上記取扱いの解説を掲載する予定です。
6	株式を譲渡する者と相続や贈与により株式を取得した者では、その株式の価値（時価）は異なるのが当然である。 譲渡することによる所得に課税するものと、財産を取得したことによる利益に対する課税の違いから判断すべきであり今回の通達改正は、その点を明確にするものであるが、より分かりやすく譲渡する場合の株主判定及び価額判定は譲渡者で行う旨規定できないか。	御意見として承ります。 なお、今後国税庁ホームページに改正事項の趣旨や本件通達により読み替えた後の評基通等を掲載する予定です。

番号	御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
7	評基通は非支配株主が取得する株式の評価についていわゆる配当還元方式を採用している（評基通 188-2）。そして、本件通達は、改正案においても、評基通 188-2 による配当還元方式をなんらの調整を行うことなく適用している。所得税課税にあっては、非支配株主が行う譲渡についての「その時における価額」の算定における配当還元方式の還元率は、例えば、「前年の特例基準割合（各年の前々年の 10 月から前年の 9 月までの各月における銀行の新規の短期貸出約定平均金利の合計を 12 で除して得た割合として各年の前年の 12 月 15 日までに財務大臣が告示する割合）に 3 %を加算した割合とする」といったような補正をすべきではないか。	本改正は、本件通達の現行の取扱いがより明確になるよう、同通達の改正をするものであり、ご意見については、本改正の内容には直接関係がないものと考えます。

（参考）1 「御意見の概要」欄及び「御意見に対する国税庁の考え方」欄では、所得税基本通達 59-6 を「本件通達」と、財産評価基本通達を「評基通」と、法人税基本通達を「法基通」と表記しております。

2 「御意見の概要」欄は、重複した御意見を取りまとめた上で、要約したものを掲載しております。

Q2-18　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い（会計検査院指摘事項）

「会計検査院指摘事項」個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱いについて教えてください。

Answer

下記の資料が参考になります。

【解説】

令和元年分　消費税関係誤りやすい事項　その１個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い関係
福山税務署研修（2020年１月16日）令和元年分消費税関係誤りやすい事項より。
「個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い」

消費税の申告審理等において事業廃止届出書、所得税青色申告決算書等を有効に活用することなどにより、事業の廃止時において棚卸資産以外の資産を保有している個人事業者を的確に把握して当該資産のみなし譲渡について、適正な課税を行うよう改善させたもの

指摘の背景となった事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産の未償却残高の合計額が100万円以上となっていた個人事業者のうち、みなし譲渡として適正に課税されていない蓋然性が高い状況となっていた棚卸資産以外の資産を保有していた個人事業者に係る当該資産の未償却残高の合計額（収入）　11億8542万円

1　制度の概要

(1)　みなし譲渡における課税の概要

消費税法によれば、課税の対象は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等とされているが、個人事業者が棚卸資産及び棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたもの（事業用資産）を家事のために消費し、又は使用した場合、当該消費又は使用については事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす（みなし譲渡）こととされている。そして、個人事業者の事業の廃止時においても、事業の廃止に伴い事業の用に供する資産に該当しなくなった事業用資産は、原則として、事業の廃止時において、家事のために消費し、又は使用したものとし、みなし譲渡したものとして取り扱うこととされている。

また、みなし譲渡の場合における消費税の課税標準については、事業の廃止時におけるその資産の価額に相当する金額を対価の額とみなすこととされ、当該金額が消費税の課税標準額に計上されることとされている。なお、財務省によれば、棚卸資産以外の資産の消費税の課税標準額に計上する資産の価額に相当する金額は、原則として、当該資産の時価になるが、資産の状況等によっては未償却残高も一つの指標となり得るとされている。

(2)　個人事業者における所得税の申告

所得税は、所得税法に基づいて、課税所得の範囲、税額の計算の方法等が定められており、事業所得及び不動産所得の金額は、それぞれ総収入金額から必要経費を差し引いた金額とすることとなっている。この必要経費は、事業の用に供されている棚卸資産以外の資産に係る減価償却費等の金額とすることとなっている。そして、申告に当たっては、総収入金額及び必要経費の内容のほかに棚卸資産以外の資産の未償却残高等の金額を記載した所得税青色申告決算書又は収支内訳書（決算書等）を確定申告書に添付することとなっている。

(3)　個人事業者が事業を廃止した場合の手続及び税務署における事務処理

所得税法、消費税法等によれば、個人事業者が事業を廃止した場合は、事業を廃止した日等を記載した「個人事業の開業・廃業等届出書」及び「事業廃止届出書」（これらを「廃業届出書等」）を税務署に提出することとされている。なお、個人事業者が廃業届出書等を提出したとしても、棚卸資産が存在する期間は、一般的に事業を廃止したことにならないとしている。

また、国税庁が各局署の事務担当者に体系的な理解を与え、事務処理の適正、効率化を図ることを目的として事務処理手続を定めた個人課税事務提要によれば、廃業届出書等は、税務署の総務課又は管理運営部門において収受し、申告審理等を行う個人課税部門に引き継ぎ、同部門において各年分別等にとじて保管することとされている。そして、廃業届出書等は、所得税及び消費税に係る各種説明会の案内や申告書等の発送の要否の確認等のために活用することにしている。

(4)　事業者への消費税に関する周知状況

同庁は、事業者に対して、納付税額の計算方法、課税の対象、納税義務者の判定、課税標準額等の消費税の基本的な仕組みを理解してもらうために、法令改正等の内容を適宜織り込んだ冊子等を作成して、税務署の窓口における備付けや各種説明会における配布を行うなどしたり、質疑応答例を同庁のホームページに掲載したりしている。

2　検査の結果

(1)　事業の廃止時における個人事業者に係る棚卸資産以外の資産の保有状況及び消費税の課税状況

平成27年から29年までに事業を廃止した個人事業者851人の決算書等によると、事業の廃止時に事業の用に供する資産に該当しなくなった棚卸資産以外の資産を保有していた者は、703人（未償却残高計15億0201万円）となっていた。

そこで、決算書等により把握が可能な未償却残高を指標として、上記703人のうち、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産の未償却残高の合計額が100万円以上となっていた者349人（未償却残高計13億7098万円）について、当該資産の未償却残高を消費税の課税標準額に計上しているかについて確認した。その結果、305人（未償却残高計11億8542万円）については、所得税の確定申告書等における事業所得等の総収入金額のうち課税売上げとなる金額が消費税の確定申告書等における課税標準額と同額となるなどしていて、棚卸資産以外の資産の未償却残高を消費税の課税標準額に計上していることが確認できなかった。したがって、上記の305人が事業の廃止時に保有していた棚

卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして適正に課税されていない蓋然性が高い状況となっていた。

(2) 国税局等への指導状況及び税務署における申告内容の確認状況

同庁は、前記のとおり、個人課税事務提要において局署の事務処理手続を定めているが、その中で個人事業者が事業を廃止した場合の棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認方法等を定めていないことなどから、同庁は国税局等に対して通知等により指導を行っていなかった。そのため、税務署では個人事業者が事業を廃止した場合に提出する廃業届出書等、決算書等を有効に活用するなどして、棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認を十分に行っていなかった。

(3) 個人事業者への消費税に関する周知状況

同庁は、前記のとおり、消費税に関する周知について、冊子等を作成するなどしたり、質疑応答例を同庁のホームページに掲載したりしている。しかし、個人事業者が事業を廃止した場合における棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の取扱いについては記載等がなく、個人事業者に対して周知が図られていない状況となっていた。

このように、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして適正に課税されていない蓋然性が高い状況となっていたのに、個人事業者が事業を廃止した場合の棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認方法等を定めていなかったため、廃業届出書等、決算書等を有効に活用するなどして棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認が十分に行われていなかった事態、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして消費税の課税の対象となることについて、事業を廃止した個人事業者に対して周知が図られていなかった事態は適切とは認められず、改善の必要があると認められた。

3 国税庁が講じた改善の処置

同庁は、次のような処置を講じた。

ア 事業廃止届出書、決算書等を消費税の申告審理等に活用することとする手続を定めるとともに、国税局等に対して、事業廃止届出書、決算書等を有効に活用するなどして棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認を行うことができるよう、令和元年９月に事務連絡を発し、各種会議により周知した。

イ 個人事業者が事業を廃止した場合に、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして消費税の課税の対象となることについて、事業廃止届出書にその説明を記載したり、質疑応答例を同庁のホームページに掲載したりするなどして、同月に個人事業者へ周知した。

Q2-19　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い（当局見解）

個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱いについて当局の見解を教えてください。

Answer

下記です。

【解説】

消事例 3013　第 1　課税範囲　1-13　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い　消費税審理事例検索システム　（平成 12 年）国税庁消費税課（TAINZ コード　消費事例 003013）

第 1　課税範囲

1-13　個人事業者の廃業に伴う事業用資産の取扱い

〔問〕

個人事業者が事業を廃止したときにおいて、事業用として所有する資産は、事業の廃止と同時に家事のために消費又は使用したものとして、みなし譲渡の適用があるか。

〔答〕

事業用資産はそれを直接家事のために使用している事実がない場合であっても、事業の廃止に伴い事業用資産に該当しなくなった時点で家事のために消費又は使用したものとして取り扱う。

（注）　なお、個人事業者において棚卸資産が存在する期間においては一般的に事業を廃止したとは認められない。

Q2-20　個人事業者の廃業とみなし譲渡の関係

個人事業者の廃業とみなし譲渡の課税関係について教えてください。

Answer

下記が参考になります。

【解説】

東京地方税理士会税務相談事例Q＆A0030　消費税　個人事業者の廃業とみなし譲渡の関係【東京地方税理士会ホームページ（会員専用ページ）平成24年7月掲載】（TAINZコード　消費事例東地会020030）

個人事業者の廃業とみなし譲渡の関係

〔質問〕

個人事業者が廃業して1年ほどしてから店舗と駐車場を賃貸の用に供しました。

消費税法4条4項1号の規定により、みなし課税の対象となるのでしょうか。

〔回答〕

個人事業者が事業用資産を家事使用した場合には、みなし譲渡の規定により、その資産の時価を売上計上することとされています（消法4①一、28②一）。

ご質問のケースは、事業用資産を家事使用したわけではありませんので、みなし譲渡の規定は適用されないものと思われます。

ただし、基準期間における課税売上高又は特定期間中の課税売上高と給与等の支払額のいずれもが1,000万円を超える場合には、廃業後の賃貸であってもその賃貸収入については申告義務がありますのでご注意ください（消法5①、9①②、9の2①～③）。

ところで、個人事業者が廃業時に所有する事業用資産については、直接家事のために消費又は使用した事実がない場合であっても、事業の廃止に伴い事業用資産に該当しなくなった時点において、みなし課税の対象として取り扱うという文献があります（消費税実例回答集 7 訂版 156 ／税務研究会出版局）。

この取扱いの意図するところは、事業用資産について、廃業前の譲渡と廃業後の譲渡で課税上の均衡を図るためのものと思われますが、法令や通達に明記されているものではありません。

したがって、廃業時に所有する事業用資産について、問答無用にみなし課税の対象とするような課税処分は許されないものと考えます。

更に付言すれば、本事例は所得税法上の廃業には該当するものの、消費税の世界では事業用資産を賃貸する可能性は残っていたわけですから、そもそもが廃業には該当せず、上記文献の事例にも該当しないものと思われます。

Q2-21　事業と家事の共通用として購入する自動車（当局見解）

事業と家事の共通用として購入する自動車について当局の見解を教えてください。

Answer

下記です。

【解説】

消事例 3907　第 10　仕入税額控除　10-67　事業と家事の共通用として購入する自動車　消費税審理事例検索システム　（平成 12 年）国税庁消費税課（TAINZ コード　消費事例 003907）

第 10　仕入税額控除

Q&A
所得税法・消費税法における
みなし譲渡のすべて

発 行 日　2021年 5 月15日
著　　者　伊藤 俊一
発 行 者　橋詰 守
発 行 所　株式会社 ロギカ書房
〒 101-0052
東京都千代田区神田小川町 2 丁目 8 番地
進盛ビル 303 号
Tel 03（5244）5143
Fax 03（5244）5144
http://logicashobo.co.jp/
印刷・製本　藤原印刷株式会社

定価はカバーに表示してあります。
乱丁・落丁のものはお取り替え致します。
©2021　Shunichi Ito
Printed in Japan
978-4-909090-58-4　C2034

みなし配当のすべて

Q&A

- 自己株式取得
- 資本の払戻し
- 残余財産の分配
- スクイーズアウト
- 合併、分割型分割
- その他中小企業に特有の事項

税理士／１級ファイナンシャル・プランニング技能士
伊藤 俊一 著

LOGICA
ロギカ書房

はじめに

みなし配当は課税実務では頻繁に生じる事項ではなくイメージしずらい、との声が多く聞かれます。このため、本書では章ごと、Q&A ごとに単独で、ピンポイントで参照できるよう構成を工夫しています。この性格から、通しで読むと、説明が重複します。イメージをつかんでもらうため、意図的にそうしています。

本書の特色は、みなし配当に係る課税実務で中小・零細企業で登場するケースを網羅したことです。スピンオフ税制（株式分配）等、中小・零細企業では事実上利用しない制度は意図的に詳細を割愛しています。また、筆者の従来の書籍と同様、中小・零細企業実務を前提とした「留意点・盲点の総おさらいや、レアケースについての記述」に重点を置いています。

中小・零細企業実務においては、本書の内容では自己株式取得、残余財産分配等がメインの内容になると考えます。課税実務では税務上適正株価、それから逸脱した場合の課税関係としてみなし贈与等の付随論点が生じます。これらについては下記拙著を適宜ご参照ください。

・税務上適正株価について
　拙著『Q&A 非上場株式の評価と戦略的活用スキーム』（ロギカ書房　2019年）
・反射としての課税関係につき代表的なものとしてみなし贈与がありますが、これについて
　拙著『みなし贈与のすべて』（ロギカ書房　2018年）

弊所伊藤俊一税理士事務所は、主に中小企業・零細企業の事業承継、資本戦略、組織再編成、M&A、相続対策等々に係るご質問に特化した「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル））及び通常の課税実務に係る質問会「専門家のための税務 SOS」（事務局：株式会社バレーフィールド）のご回答、及び複数社の会計事務所、税理士法人様の上記に係る顧問業務を取り扱ってい

ます。

本書のQ&Aは上記の「実際に税理士等士業様」からご質問・ご相談を受けた事項を分類し直し、回答を「中小・零細企業実務に直結」という視点で、再編集したものです。本書の性格上、上記理由から極めて実践的な書籍になったものと思われます。

類書においても、本書の目次の項目に係る「基本的な課税関係」や「(法務等含めた)諸手続きについては網羅されている節があります。当然、そういった網羅性を重視した「教科書」も必要であることは否定していません。

しかし、課税実務では、税務上の基本的な取扱いは理解できたとしても、実践的な事例がないと具体的なイメージがつかず、申告調整や各種税額シミュレーションができないのが事実です。そこで、本書では、「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」といったものを現場のコンサルティングでの所感を踏まえながら、執筆しました。

本書の大きな特徴は、以下の点に集約されます。

・章ごと、Q&Aごとに単独構成にしています。そのため、通しで読み始めると重複する箇所が多数ありますが意図的にそうしています。イメージをつかんでほしいという筆者の意図です。
・初級者から上級者まで幅広い読者のニーズに応えるものを意識したこと、本書に関しては従来の拙著と異なり、基本的な記載方法や課税関係についても言及しています。
・論点は周辺実務に関して限って言えば、課税実務に真に即した網羅性を重視し、類書では軽く扱っている記載についても紙面の許す限り詳細な解説を加えていること。
・裁決・裁判例・判例についても網羅性を重視し、できるだけ実務上のヒントになるような汎用性のあるものを厳選して掲載したこと。
・苦手意識を持っている実務家が多いため表現はできるだけ平易に、また、随所に非常に簡単な「よくある」事例を組み込み、具体的な取引をイメー

ジしていただけるようにしたこと、一方で、実務上稀な事例についても上級者向けに汎用性のある取引のみを厳選し掲載したこと。

（この点に関しては論点の切り貼りと感じられる読者もいらっしゃることと思いますが、課税実務での多くの失敗は「不知・うっかり」によるものです。したがって論点は紙面の許す限り掲載しました。しかしながら、スピンオフ税制等の詳細などは意図的に割愛し、あくまで「普段よく使う周辺課税実務」にこだわっています。）

執筆にあたっては、細心の注意を払ったつもりですが、初めての試みが多かった点もあり、至らぬ点が多いと思います。読者の皆様にはお気づきの点があれば、ぜひご指摘をいただきたく存じます。

企画段階から編集等、力強くサポートしていただいた、株式会社ロギカ書房代表取締役橋詰守氏また、普段から多数の質の良いご相談・ご質問事項をくださる「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）及び通常の課税実務に係る質問会「専門家のための税務 SOS」（事務局：株式会社バレーフィールド https://myhoumu.jp/zeimusoudan/）の会員様、及び私が顧問業務をさせていただいている複数社の会計事務所、税理士法人様には心から感謝申し上げます。

令和２年７月

税理士 / １級ファイナンシャル・プランニング技能士　伊藤 俊一

目次

はじめに

第１章　みなし配当とは

Ｑ１―1　みなし配当とは　2
Ｑ１―2　みなし配当の取扱い　2
Ｑ１―3　会社法の配当との関係　3
Ｑ１―4　みなし配当の類型の基本部分と改正変遷　7
Ｑ１―5　みなし配当の類型　7
Ｑ１―6　合併とみなし配当　8
Ｑ１―7　分割型分割とみなし配当　8
補問１―1　不動産 M&A とみなし配当　9
補問１―2　不動産 M&A の税目別採用パターン　17
Ｑ１―8　株式分配とみなし配当　22
Ｑ１―9　資本の払戻し、残余財産の分配とみなし配当　23
Ｑ１―10　自己株式又は出資取得とみなし配当　24
Ｑ１―11　個人が法人に対して非上場株式を譲渡した場合の課税関係
～資産税審理研修資料～　25
Ｑ１―12　政令上の自己株式の取得とみなし配当の関係　41
Ｑ１―13　みなし配当と通知義務　44
Ｑ１―14　みなし配当課税特例　45
Ｑ１―15　相続財産に係る株式をその発行した非上場会社に譲渡した場合のみなし配当課税の特例の適用関係について（相続開始前

に同一銘柄の株式を有している場合）の当局の考え方 45
Q1―16 出資の消却等、組織変更とみなし配当 49
Q1―17 種類株式とみなし配当 49
補問1―3 取得請求権付株式に係る請求権の行使等により株式を取得した場合の譲渡所得等の特例 50
Q1―18 スクイーズアウト「現金交付型合併」とみなし配当 53
Q1―19 スクイーズアウト「現金交付型合併」における「反対株主による株式買取請求権の行使」とみなし配当 55
Q1―20 スクイーズアウト「現金交付株式交換」とみなし配当 55
Q1―21 スクイーズアウト「現金交付株式交換」における「反対株主による株式買取請求権の行使」とみなし配当 56
Q1―22 組織再編成に反対する株式買取請求とみなし配当のまとめ 57
Q1―23 スクイーズアウト「全部取得条項付種類株式」とみなし配当 58
Q1―24 スクイーズアウト「株式併合」とみなし配当 60
Q1―25 スクイーズアウト「株式売渡請求」とみなし配当 61
補問1―4 中小企業におけるスクイーズアウトの実態 61
Q1―26 対価交付省略の非適格組織再編成とみなし配当 62
Q1―27 受取配当の益金不算入と最近の改正項目（令和2年度改正項目） 63
Q1―28 配当の意義：「鈴や金融事件」「東光商事事件」 65
Q1―29 資本剰余金の配当と自己株式取得の相違点 70
Q1―30 資本剰余金と利益剰余金との同時配当について実務上の留意点 72
補問1―5 保険積立金は譲渡損益調整資金か、適格現物分配できるか 79
補問1―6 源泉徴収漏れに伴う「追加払い」の処理 85
補問1―7 類書に見られる「トリプル課税」とは？ 85

第２章　みなし配当の計算事例の基本

Ｑ２―1　みなし配当の租税法における計算規定　88
Ｑ２―2　配当を受けた側の税務上の取扱い　89
Ｑ２―3　みなし配当の計算事例の基本　91
Ｑ２―4　みなし配当の簡単な計算手法　92
Ｑ２―5　みなし配当のエクセル計算手法　93
Ｑ２―6　税制非適格合併におけるみなし配当計算　94
Ｑ２―7　税制非適格合併におけるみなし配当計算事例　96
Ｑ２―8　税制適格合併でみなし配当が生じない理由　98
Ｑ２―9　税制非適格分割型分割におけるみなし配当計算　99
Ｑ２―10　分社型分割でみなし配当が生じない理由　101
Ｑ２―11　税制非適格分割型分割におけるみなし配当計算事例　102
Ｑ２―12　税制適格分割型分割でみなし配当が生じない理由の具体的計算事例　105
Ｑ２―13　税制非適格株式分配におけるみなし配当計算　106
Ｑ２―14　株式分配の概要　107
Ｑ２―15　税制非適格株式分配の計算事例　111
Ｑ２―16　税制適格株式分配でみなし配当が生じない理由の具体的計算事例　112
Ｑ２―17　資本の払戻しにおけるみなし配当計算　113
Ｑ２―18　資本の払戻しにおけるみなし配当の具体的計算事例　114
Ｑ２―19　解散による残余財産の分配におけるみなし配当計算　117
Ｑ２―20　みなし配当計算に係る条文の読み方に関する課税実務におけるポイント　118
Ｑ２―21　解散による残余財産の「全部」分配におけるみなし配当計算

事例 120
Q2—22 解散による残余財産の「一部」分配におけるみなし配当計算事例 121
Q2—23 出資等減少分配におけるみなし配当計算 122
Q2—24 出資等減少分配の概略 123
Q2—25 自己株式又は出資取得におけるみなし配当計算 124
Q2—26 自己株式又は出資取得におけるみなし配当計算事例 126
Q2—27 出資消却におけるみなし配当 131
Q2—28 組織変更による株式又は出資以外の資産交付 132
Q2—29 種類資本金額におけるみなし配当 133
Q2—30 自己株式取得と資本剰余金の配当におけるプロラタ計算 134

第3章　複雑なみなし配当事由に係る仕訳及び申告調整

Q3—1 減資とみなし配当 138
Q3—2 減資とみなし配当について具体例 139
Q3—3 減資とみなし配当について「発行会社が債務超過法人である場合」「事業再生スキームの100%減資」との関係 141
Q3—4 その他資本剰余金の処分による配当 141
Q3—5 みなし配当金額について留保所得金計算に係る課税実務上の留意点 143
Q3—6 自己株式取得に係る購入手数料とみなし配当 144
Q3—7 みなし配当の適用がない譲渡若しくはある譲渡には該当するが、計算上みなし配当金額が算出されない具体的計算事例 147
Q3—8 自己株式消却についての具体的計算事例 147

Q3−9　自己株式譲渡についての具体的計算事例　150
Q3−10　平成27年度税制改正による地方税法の改正の影響　151
Q3−11　税制非適格合併における抱合株式の考え方　152
Q3−12　税制非適格合併における抱合株式等がある場合の具体的計算事例　154
Q3−13　現物分配の考え方　157
Q3−14　適格現物分配の考え方　158
Q3−15　資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当による税制適格現物分配の具体的計算事例　160
Q3−16　資本の払戻しに係る資本金等の額と株式帳簿価額の減少額の計算に係る見解　162
Q3−17　税制適格株式分配の考え方　164
Q3−18　解散による残余財産の一部分配の考え方　167
Q3−19　社員の退社・脱退とみなし配当に係る考え方　168
Q3−20　持分会社における持分の相続についての留意点　169
Q3−21　新株予約権とみなし配当がある場合の具体的な申告調整事例　170
Q3−22　グループ法人税制とみなし配当の留意点　171
Q3−23　グループ法人税制とみなし配当について譲渡損益の考え方と仕訳例　174
Q3−24　解散による残余財産分配取引によるグループ法人税制特例に係る具体的計算事例　175
Q3−25　自己株式の取得取引によるグループ法人税制特例に係る具体的計算事例　176
Q3−26　相続金庫株の特例に係る具体的計算事例　178
Q3−27　被合併法人所有の合併法人株式を合併法人が取得した時の特例に係る具体的計算事例　179
Q3−28　完全支配関係がある子法人を被合併法人とする非適格合併の具体的計算事例　179
Q3−29　完全支配関係がある子法人からの資本の払戻しに係る具体的

計算事例 181
Q3―30 利益剰余金と資本剰余金の双方から配当を行う場合 184
Q3―31 みなし配当がある場合の少額判定 184
Q3―32 みなし配当に係る源泉告知処分と権利救済の実務上の留意点 185
Q3―33 医療法人の解散 186
Q3―34 みなし配当と持分あり医療法人同士の合併に係る留意事項 187
Q3―35 持分あり医療法人と持分なし医療法人との合併 188
Q3―36 合併ではなく出資持分を譲渡するパターン（医療法人M&A） 189
Q3―37 資本剰余金を原資とする適格現物分配の計算事例 189
補問3―1 適格現物分配の留意点 191
補問3―2 種類株式の併用に係る留意点 194
Q3―38 事業承継税制・相続時精算課税におけるみなし配当課税の特例 195
Q3―39 組織再編成において有利な合併比率を適用した場合 195
Q3―40 平成30年度税制改正における無対価組織再編成とみなし配当 198
Q3―41 事業協同組合（法人税法上の法人）とみなし配当 207
Q3―42 士業法人等、特殊な法人に係るみなし配当 213
Q3―43 ベンチャー投資におけるみなし清算条項 216

第4章　判例・裁判例・裁決例にみるみなし配当事例

Q4―1 判例・裁判例・裁決での焦点 218
Q4―2 判例・裁判例・裁決から示唆されるポイント 219
Q4―3 過去の判例・裁判例・裁決から示唆される今後の動向につい

て実務上のポイント 220
Q4−4 外国子会社の残余財産の分配に係るみなし配当の額の計算における資本金の額は、確定決算において資本金として計上された金額を意味すると解するとする公表裁決 221
Q4−5 平成22年7月6日の生保年金二重課税事件を踏まえたあとのみなし配当に関する裁判例 222
Q4−6 従業員持株会からの自己株式による代物弁済に係るみなし配当該当性に係る裁判例 224
Q4−7 所得税、相続税の二重課税とみなし配当該当性に係る公表裁決 226
Q4−8 混合配当とみなし配当該当性に係る公表裁決 228
Q4−9 和解金の支払いが剰余金の分配と認められ資本等取引に該当するとされた公表裁決 230
Q4−10 担保権実行の適法性とみなし配当の非課税所得該当性に係る裁判例 231
Q4−11 相続開始時に特例有限会社の出資持分であった場合に係る裁判例 235
Q4−12 自己株式の購入価額に係る適正価額とみなし配当に係る公表裁決 238
Q4−13 事業協同組合員の死亡脱退の払戻請求権とみなし配当に係る裁判例 239

資料1 みなし配当に関連する国税庁情報 245
資料2 適格現物分配を行ったときのみなし配当の計算方法 260
資料3 平成30年 所得税更正処分取消等請求事件 269
資料4 令和元年8月1日裁決 278

前掲、（法法24）（配当等の額とみなす金額）の限定列挙事由に該当した場合、認識します。

Q 1−6　合併とみなし配当

合併とみなし配当について教えてください。

Answer

合併（適格合併を除く、所法25①一、法法24①一）については、下記の取扱いが原則です。

【解説】

適格合併は除かれています。適格合併の場合、被合併法人の利益積立金額が合併法人に引き継がれ、株主に分配されないからです。

一方で、非適格合併の場合、被合併法人の利益積立金額は引き継がれません。合併法人が被合併法人から取得した資産、負債の時価純資産価額は資本金等の額となります。

この場合、被合併法人の利益積立金額は合併時点において、株主等に対して、みなし配当されたと考えます。この被合併法人の利益積立金額とは移転資産の譲渡益相当額を含めた利益積立金額です。

なお、中小企業の実務では非適格合併になることは大変稀なため、あまり考慮する事項とはいえません。

Q 1−7　分割型分割とみなし配当

分割型分割とみなし配当について教えてください。

Answer ――――――

分割型分割（適格分割型分割を除く、所法25①二、法法24①二）については、下記の取扱いが原則です。

【解説】

適格分割型分割は除かれています。これは、適格合併と同じ理由です。

適格分割型分割の場合には、分割法人の移転資産、負債の簿価純資産価額に対応する利益積立金額は分割承継法人に引き継がれるので、株主に分配されません。分割時点でみなし配当は生じません。

一方、非適格分割型分割の場合、非適格合併の場合と同様に、分割法人の利益積立金額は引き継がれず、分割承継法人が分割法人から取得した資産、負債の時価純資産価額は資本金等の額で構成されます。

しかし、非適格分割型分割により、株主等に対して交付される分割承継法人の株式及び株式以外の資産の価額の合計額のうち、分割資本金等の額を超える部分の金額は、分割法人の利益積立金額を減算することとされています（法令９①九）。

この分割法人の利益積立金額から減算される部分の金額は、分割時点で株主等に対するみなし配当として取り扱います。

なお、中小企業の実務では非適格分割型分割になることは大変稀なため、あまり考慮する事項とはいえません。

補問 1−1　不動産 M&A とみなし配当

不動産 M&A とみなし配当に関しての関連事項を教えてください。〜不動産 M&A のタックスプランニングの基本思考も含めて〜

Answer ――――――

不動産 M&A 実行はタックスプランニングによるスキーム策定が全てです。そこで、この問に関しては、不動産 M&A のタックスプランニングも絡めて

解説します。

【解説】

初めに不動産 M&A に関する基本思考、実務の勘所を列挙します。

✓公開企業の M&A でも中小・零細企業の M&A においても、プレ M&A におけるタックスプランニングが M&A スキーム策定においては要です。こと不動産 M&A はそれが全てです。

✓中小・零細企業における事業 M&A（会社の事業に係る M&A）は、組織再編成を考慮することは課税実務ではほとんどなく、不動産 M&A 実行時のみ考慮要素となります。

✓不動産 M&A における組織再編成手法は大別すると 2 種あります。平成29年度税制改正を受けた手法と従来からある手法です。

✓不動産 M&A は法人税等、不動産取得税、登録免許税、印紙税を総合勘案してシミュレーションします。

✓ M&A 対象の不動産が含み益、含み損、または M&A 対象外の事業部門が含み益、含み損で、計 4 パターンにについてそれぞれ最適な手法は異なります。

「中小 M&A ガイドライン―第三者への円滑な事業引継ぎに向けて―令和 2 年 3 月中小企業庁」[1] 及び参考資料、概要資料[2] においても合併等組織再編成手法も M&A におけるスキームの 1 つとの解説があります。

また、『中小企業白書2018』296頁においては、M&A につき「買収」（手法）の分類として、「株式譲渡」又は「事業譲渡」が並列されています。そこでは、「買収」（手法）と並列されて「合併・分割」が記載されています。

そして、「合併・分割」から「合併（吸収合併）」又は「会社分割（吸収分割）」が並記されています。

これをもって、M&A を言及する際、上記の組織再編成（中小企業白書においては、株式交換について言及されていませんがこれも同様の効果を有します。）を含めることが多いように思われます。

1　https://www.meti.go.jp/press/2019/03/20200331001/20200331001-2.pdf
2　https://www.meti.go.jp/press/2019/03/20200331001/20200331001.html

しかし、中小・零細企業における事業 M&A（ここでは会社の事業に係る M&A と定義します）は、上記の組織再編成を考慮することは事実上ありません。中小・零細企業における事業 M&A は「株式譲渡」と「事業譲渡」（事業譲渡は租税法において組織再編成行為に類型されますが、課税実務においては言及すべき論点は比較的少ないです。ここでは、会社分割を主たる論点とします。）と「個別資産譲渡契約」の３択となります。

どれを選択するかは、タックスシミュレーション、その他ディールの個別状況（代表的なものが許認可に係る制限、オフバランス負債の発覚等々）によって最終的に決定されることになります。

一方、中小・零細企業における M&A でも、こと「不動産 M&A」といわれるものは話が変わります。この場合「会社分割後、分割法人株式の株式譲渡」と「不動産部門の事業譲渡」と「個別資産（不動産）譲渡契約」の３択となります。

公開企業の M&A でも中小・零細企業の M&A においても、プレ M&A におけるタックスプランニングが M&A スキーム策定においては要となります。M&A 全プロセスにおける最も高額なコストは税金だからです。

この点、事業 M&A においては、代表的なものでいえば許認可等、タックス以外の考慮事項により、タックスのプライオリティが後退することも往々にしてあります。しかし、中小・零細企業に係る不動産 M&A に限定すれば、タックスプランニングが全てといって過言ではありません。

まずは、不動産 M&A の基本を確認します。

上述のとおり、不動産 M&A については３択のタックスプランニングについて、プレ M&A ステージでシミュレーションを行います。前提として、対象会社が所有する不動産の一部を M&A（売却）する場合を想定します。

周知のとおり、平成29年度税制改正により、グループ内の適格分割型分割に該当した場合、支配株主が分割承継法人株式の発行済株式の全てを直接又は間接に継続して保有することが要件ととなり、分割法人株式の継続保有は税制適格を担保するための要件として要求されなくなりました（法令４の３⑥二、⑦）。

これを受け、平成29年10月１日以降の分割型分割においては下記のスキームを採用することが可能となりました。M&A 対象資産が不動産、M&A 対象外

資産が不動産以外の残りの事業部門とします。両者とも含み益がある場合は、以下の手法を一義的に検討するのが通常となります。

（STEP１）

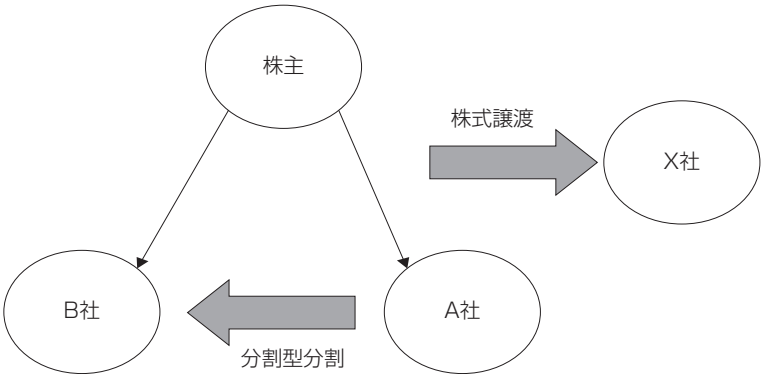
税制適格分割型分割により、不動産以外の事業を移転（分割承継法人）します。

（STEP２）

不動産が残存する会社（分割法人）の株式を売却します。平成29年度税制改正により、第三者売却でも当初税制適格は担保されます。

【平成29年度税制改正】

※適格にするために平成29年９月30日までは、共同事業要件を満たす必要性があった。
⇒10月１日以降は不問



上記の手法のメリットは一般的に下記のように整理されます。

〇オーナー

・会社分割実行時は、課税関係は生じません。

・分割法人株式売却における課税関係は、株式譲渡スキームと同様となります。

・M&A 対象外の資産に含み益がある場合、税負担なく分割承継法人に残すことが可能となります。

・税制適格に該当した場合は、分割型分割（その他、租税法上で定義される組織再編成全て）、（旧）株主の「投資が継続」されたと考える（みなされる）ので、課税繰延べされます。

結論でいえは、税制適格に該当した場合、株主課税は生じません。

○買収会社

・流通税等の負担が比較的低減できる可能性があります。

・対象会社の繰越欠損金を利用できます。

○対象会社

・会社分割実行時に譲渡損益は生じないことから、課税関係は生じません。

・会社分割実行時に消費税等の課税関係は生じません。

○分割承継法人

・一定要件を充足することで、不動産取得税は非課税となる余地があります。

いうまでもないですが、分割法人株式の売却ではなく分割承継法人株式の売却の場合、従来どおり税制非適格となります。上掲、平成29年度税制改正の射程外だからです。

不動産 M&A の切り分け方は大きく下記に場合分けすることができます。

⑴　第１パターン

✓不動産部門外の事業を簿価で分離します。

✓残存不動産部門株式を第三者に譲渡（M&A）します。

（STEP１）

税制適格分割型分割により、不動産以外の事業を移転（分割承継法人）します。

（STEP２）

不動産が残存している会社（分割法人）の株式を第三者に売却します。上記のとおり、第三者売却でも当初税制適格は担保されます。すなわち、含み益に対する課税は生じません。

このパターンは、全ての含み益を遮断したい時（株式譲渡益課税は生じます）に採用されます。これは実務上の勘所です。

したがって、多額の含み益がある「不動産以外の事業」を無税で切り離したい、かつ、多額の含み益ある「不動産」売却に係る税金も極力低減し

たい、という場合に最も税効果が出現します。

このパターンは、平成29年度税制改正をそのまま利用した方法ですが、M&A 対象外資産も M&A 対象資産も多額の含み益があるという状況において最も税効果が期待できるものの、そこまで優良な中小・零細企業は現実的にはそれほど多くなく、あくまで筆者の肌感覚ですが、シミュレーションにおいて、期待するほどの税効果が出現しない場合が多いように思えます。

⑵ 第２パターン

✓不動産部門外の事業を時価で分離します。

✓残存不動産部門株式を譲渡（M&A）します。

（STEP１）

税制適格分社型分割により、不動産以外の事業を移転（分割承継法人、100％子法人）します。

（STEP２）

上記（STEP１）の100％子会社をオーナーが購入します。この結果として、分割型分割と出来上がりは同じになります。

すなわち、この段階で、分割法人と分割承継法人は横並び（兄弟会社）になります。

（STEP３）

不動産が残っている会社（（STEP１）の分社型分割における分割法人のこと）の株式を第三者へ売却します。この第三者売却の場合、（STEP１）の会社分割は税制非適格となります。

このパターンは平成29年度税制改正と関係ありません。従来からある手法です。上記第１パターンに比較して煩雑です。それでも、これを「敢えて」実行する意義は下記です。

不動産部門以外の事業に含み損がある場合、時価譲渡を選択したほうが、税効果は期待できます。含み損が顕在化できるからです。それであれば、時価譲渡である事業譲渡や税制非適格分割型分割を最初から行えばよいとも考えることができます。

しかし、仮に初めから事業譲渡や税制非適格分割型分割（中小・零細企業の場合、例えば金銭を「敢えて」交付するなど「敢えて税制非適格」を採用することになります）した場合、会社分割における不動産取得税非課税要件を満たす可能性が完全に遮断されます。当該非課税要件に「金銭等不交付要件」（地法73の７二、地令37の14）があるためです。

この点、上述のとおり、金銭等を交付せず、自ずから（「敢えて」を施さず）当初税制非適格になるのであれば、第１パターンでもよいとも考えられます。

しかし、中小・零細企業実務においては、税制適格が大勢を占め、何も施さず、自ずと税制非適格に該当することは大変稀であるため、現実的には困難だと想定されます。

これらを総合勘案すると、この第２パターンの場合、煩雑な手法ですが、課税実務においては現実的に、金銭等不交付要件は回避できる余地が生まれます。

不動産取得税の非課税要件においては「主要資産負債移転要件」について論点となります。この点については、会社分割における支配関係内の税制適格要件（法法２十二の十一）の１つである主要資産等引継要件と異なり、議論が累積されていないように思えます。

この主要資産等引継要件（法法２十二の十一ロ(1)）については下記のような考え方があります。「売掛金・買掛金のように流動性が高く、かつ、分割承継法人に移転しなくても、分割事業の継続に何ら支障がない資産及び負債は「主要資産負債」に含まれない」というものです（佐藤信祐『不動産 M&A の税務』（日本法令54頁、2019年）、阿部奏久、山本守之「企業組織再編税制の考え方と実務検討（税務弘報第49巻６号30頁、平成13年）。

この点、朝長英樹氏は「企業組織再編成に係る税制についての講演録集」23頁（日本租税研究協会、平成13年）において現行の法人税基本通達１－４－８は「分割法人又は現物出資法人が当該事業を行う上での当該資産、負債の重要性」だけではなく「当該資産、負債の種類、規模、事業再編計画の内容等を総合的に勘案して主要な資産負債に該当するか否か」の判定を行うというスタンスである趣旨である見解を示しています（上掲佐藤55頁）。

上記は法人税法における会社分割に係る要件の解釈についての議論であり、

不動産取得税の非課税要件については射程外です。しかし、上掲の解釈は取得税の非課税たる趣旨に合致することになることから、課税実務では問題は生じにくいと考えます。

一方、不動産取得税の非課税要件で他の要件の１つでもある従業者従事要件（地法73の７二、地令37の14）は課税実務でも問題になり得ます。不動産部門に従業者がいないのが通常だからです。

この点、角田晃「都道府県税関係　会社分割における従業者要件の判定」（税68巻２号71頁、平成25年）の見解等を踏まえ、上掲佐藤76頁では、従業者がそもそも存在しない場合には当該要件は要求されない旨を指摘しています。佐藤信祐氏は法人税法と地方税法で同様に解することが可能かは争いがあるとも指摘しています（上掲佐藤76頁）が、上記の見解は至極妥当と筆者は考えます。従業者従事要件を充足するため、そもそも従業者がいない状態からいる状態を敢えて作出することなどあり得ないからです。

また、これに関連して従業者がいない場合、事業継続要件も満たさないとの見解もあるようですが、「従業者が存在しなくても、反復継続的に計上される売上げがあり、会社分割後も、当該売上げが継続することが見込まれること」（上掲佐藤76頁）により要件を満たすと考えられます。理由は上掲の筆者の見解と同様です。

このパターンでは税制非適格であることから、（STEP１）において分社型分割を採用しています。仮に分割型分割を採用するにしても税制非適格の場合、個人株主がいないことを確認する必要があります。税制非適格かつ、個人株主がいる場合、通常、当該個人株主に係る課税負担は極めて大きく税効果という意味で不得手といえることが多いです。これは不動産 M&A に限定されません。

組織再編成において税制非適格に該当した場合、新株式を旧株主に現物配当することになるから、みなし配当に係る配当所得課税が生じるとの説明も散見されます。

厳密にはこの見解は以下のように整理すべきです。朝長英樹（編著）『会社分割実務必携』（法令出版、平成26年）488頁においては、「（…中略…）分割法人の株主が割当てを受ける分割承継法人株式等の性格は（…中略…）割当てを受

ける分割承継法人の株式等を分割法人株式の譲渡の対価と見るべきであるのか、あるいは、配当とみるべきであるのか」は論点と指摘しており、「株主においては法人の処理と関係なく株式を譲渡することができますが、配当に関しては、法人の処理と関係なく任意に行うことはできません」（上掲朝長489頁）とあります。

朝長氏は続けて、「（税制非適格では、）分割法人から移転する資産及び負債が時価によって譲渡されたものとされ、対応する純資産の部の金額が分割承継法人に（自動的に）引き継がれずに分割法人の株主に交付されることになるため、払込資本を超える部分がみなし配当とする必要がある」（上掲朝長490～491頁）と述べています。

当然、課税実務における結果としての課税関係は変わりありません。その場合の計算方法につき、「分割法人の株主においては、分割法人株式の譲渡とみなし配当に関して検討を行う必要があるということになるわけですが、他のみなし配当と同様に、分割型分割の場合も、みなし配当があるときは、みなし配当を先に計上し、その残余について、株式の譲渡対価」と述べ「非適格分割型分割の場合には、まず、みなし配当に関する検討と処理を行う」（上掲朝長490頁）とあります。

なお、税制適格について課税が生じない理由について上記と整合性をとると「（税制適格の場合、）分割法人から移転する資産及び負債と共に利益積立金額も移転する資産負債の割合に応じてそのまま分割承継法人に引き継がれ、分割法人においては、対応する資本金等の額の部分のみが分割法人の株主に返還されて分割承継法人から割り当てられる新株の払込資本に置き換わることになるため、分割法人の株主においては、みなし配当を計上する理由はない」（上掲朝長489頁）とあります。

補問1−2　不動産 M&A の税目別採用パターン

不動産 M&A の税目別の採用すべきパターンについて教えてください。

Answer ――――――

補問1−1で不動産 M&A における組織再編成とみなし配当が絡むケースについて、基本的な考え方を解説しました。本問は、不動産 M&A に関するタックスプランニングについて言及するにとどまり、みなし配当という本書の性格から外れます。興味のある方だけご覧ください。

【解説】

不動産 M&A の税目別の採用すべきパターンは主に下記のように区分されます。

下記では諸税を検証していきます。なお、課税実務では下記のほか、印紙税も考慮対象となります。また、補問１の２パターンの他、特別な対策を施さないパターンを**第３パターン**と定義します。すなわち、第１パターン、第２パターンのように、不動産を切り分けず、不動産を所有したまま会社全体につき M&A 実行というパターンです。

不動産 M&A におけるタックスプランニングは下記の諸税を順に検証し、総合勘案することとなります。当然、当該不動産のスケールによってはプライオリティは前後します。

⑴　法人税等（基本編）

不動産 M&A におけるタックスプランニングの要であり、最初にこれをシミュレーションすることになります。大きくは下記のように区別されます。

【含み益・含み損の一覧表】

	M&A 対象事業「不動産」	M&A 対象外事業「それ以外」
1	含み損 （時価移転して顕在化すべき）	含み益
2	含み益 （簿価維持）	含み損 （時価実現して顕在化すべき）
3	含み益 （簿価維持）	含み益
4	含み損 （時価移転して顕在化すべき）	含み損 （時価実現して顕在化すべき）

表の１に該当した場合、第３パターンを採用することを検討します。M&A対象事業に含み損が生じているため、法人税等が生じない（もしくは低い）からです。

表の２に該当した場合、下記の２パターンについて検証が必要となります。まずは第３パターンの採用です。この場合、法人税等の課税は生じます。この際の税負担軽減は、通常の節税対策、すなわち、資産の含み損実現、簿外債務顕在化、タックスシェルター等の活用（筆者はここではいわゆる「節税商品」を念頭に置いています）、買換圧縮記帳等々を採用するだけです。

もしくは第２パターンの採用です。この場合、M&A 対象外事業の含み損が顕在化させ、それを繰越欠損金に化体させることになります。それから、不動産と繰越欠損金をセットで会社分割を実行すれば、買主で繰越欠損金効果を享受することが可能となります。

この手法につき、M&A 対象外事業（要するに不動産以外）から生じた含み損を顕在化させた繰越欠損金を不動産と一緒に恣意的に移転するのはどうか、という疑問を有する読者もいると思います。

上記の表は説明の便宜上、M&A 対象（不動産）とそれ以外とで区別していますが、含み損を顕在化させるまではあくまで１つの法人内部の話であり、その法人のうち会社分割により、何を切り出すかは会社の任意です。すなわち、恣意性の介入という次元の論点はそもそも生じません。

この第２パターンは、上述のとおり、分社型分割で一旦、100％子法人になった、分割承継法人をオーナーに売却することになります。このため、分割承継法人価値相当分が分割法人に加算されることとなります。すなわち、分割法人の価値は理論上、毀損しません。したがって、この状態のまま、分割法人株式を売却した場合、オーナーに係る譲渡所得税が多額になる可能性があります。そこで、第３パターンとの有利・不利シミュレーションか、課税実務では必須となります。

表の３に該当した場合、第１パターンが王道といえます。第１パターンの解説で述べたとおり、平成29年度税制改正における税効果がこの場合において最も恩恵を受けるからです。

オーナーは譲渡所得税課税が当然なされます。プレ M&A におけるタック

スプランニングにおいて、会社分割により移転する資産、負債は、会社の任意で決定して問題ないため、オーナーがネットキャッシュで受領したい金額を予めヒアリングし、移転資産（不動産）、移転負債（預かり保証金等）の金額を決定することとなります。当該差額が譲渡対価相当となります。

表の４に該当した場合、売主において譲渡損を利用したいというインセンティブがあれば、第３パターンを採用することになります。一方、買主において譲渡損を利用したいをいうインセンティブがあれば、第２パターンを採用することになります。

⑵　法人税等（繰越欠損金がある場合）

表の１に該当した場合、第３パターンと第１パターンの有利・不利判定が必要となります。

買主は売主会社株式が繰越欠損金ある場合、当該繰越欠損金とセットで株式を取得した方が有利になるケースがあるからです。もっとも、あくまで課税実務におけるシミュレーション上の肌感覚となりますが、非常に多額な繰越欠損金を移転していなければ、期待するほどの税効果は出現しない場合が多いと考えます。

表の２に該当した場合、第３パターンでは、不動産の含み益に係る譲渡益と繰越欠損金の相殺が可能となります。また、第２パターンでは、上掲と同じように繰越欠損金を更に膨らませてからのセット移転が可能となります。

表の３に該当した場合、第３パターンでの譲渡益と繰越欠損金を単純に相殺すればよいこととなります。仮に、それでは繰越欠損金が足りない場合、はじめて、第１パターンを考慮すればよいこととなります。これも上掲までと同様で繰越欠損金に化体させてからセットで移転させるだけです。

表の４に該当した場合、第３パターンでは、繰越欠損金が単純に増加するため、売主会社では当該繰越欠損金の利用枠が増加します。一方で、第２パターンを採用した場合、法人税等（基本編）と同様の結論となります。

⑶　不動産取得税

課税実務では一般的に上記、法人税等の次に検討されることとなります。し

かし、不動産スケールによっては順番が入れ替わります。当然ながら、第３パターンでは不動産取得税の非課税要件を回避する余地はないため、第１パターン若しくは第２パターンを採用したときのみ、検討対象となります。

⑷　登録免許税

課税実務では法人税等、不動産取得税の次に検討されます。第１パターンにおいては、M&A 対象外の事業が所有する不動産に課税されます。第２パターンも同様です。一方、第３パターンでは、対象事業に含まれる不動産に課税されます。

その他の留意事項としては下記が一般的でしょう。

法人が短期所有の土地を保有する場合の他、土地は長期保有であっても土地保有会社の株式を短期間で売買した場合も適用対象になるため、オーナーが他の株主から株式を取りまとめて買手にまとめて売却する場合、土地譲渡類似株式等の短期譲渡所得課税の判定が必要となります。

下記のいずれかに該当する株式を、下記の一定の条件で譲渡した場合には、短期譲渡所得課税になります（措置法32②、措置令21③）。

【土地譲渡類似株式等（次のいずれかに該当する株式）】

・株式発行法人の総資産価額の70％以上が、譲渡した年の１月１日において所有期間が５年以下の土地等である場合のその株式

・その年の１月１日において所有期間が５年以下の株式で、かつ、その発行法人の総資産価額の70％以上が土地等である場合のその株式

【一定の条件（次のいずれかに該当する譲渡）】

・その年以前３年以内のいずれかの時において、その年に株式を譲渡した者を含む特殊関係株主等の持株割合が30％以上であること

・特殊関係株主等が、その年において発行済株式の５％以上の株式を譲渡し、かつ、その年以前３年以内において15％以上の株式を譲渡していること

上記に該当しても必ずこの取扱いをしなければならないわけではありません（例外規定、措置法32、措置令21）。

また、適格分割型分割＋清算スキームに係るみなし贈与の課税関係という典

型論点もります。本書の性格上、ここでは詳述しませんが、一定のスキーム、要件のもとでは、みなし贈与の発動リスクは比較的高いものと考えます。

（参考文献）
佐藤信祐『不動産 M&A の税務』（日本法令、2019年）
朝長英樹（編著）『会社分割実務必携』（法令出版　2014年）
伊藤俊一『Q&A「税理士（FP）」「弁護士」「企業 CFO」単独で完結できる 中小企業・零細企業のための M&A 実践活用スキーム』（ロギカ書房、2020年）
伊藤俊一『みなし贈与のすべて』（ロギカ書房、2018年）

Q 1-8　株式分配とみなし配当

株式分配とみなし配当について教えてください。

Answer

株式分配（適格株式分配を除く、所法25①三、法法24①三）については、下記の取扱いが原則です。

【解説】

株式分配とは、現物分配のうち完全子法人の発行済株式の全部を移転するものです。いわゆるスピンオフ税制といわれます。

現物分配法人とその株主との間で完全支配関係がある場合、これを適格株式分配といいます。

適格株式分配については、完全子法人の分配直前の帳簿価額による移転がなされるます。したがって、みなし配当は生じないことになります。

非適格株式分配においては、完全子法人株式の移転は時価で行われることになります。分配資本金等の額を超える部分の金額は利益積立金額を減算することとされます（法令９①十一）。

株式分配法人の利益積立金額から減算される部分の金額について、株主に対して、みなし配当を認識します。理由は上掲までと同様、株主に対して同様の

Q 2-10　分社型分割でみなし配当が生じない理由

分社型分割においてみなし配当が生じない理由を教えてください。

Answer

下記となります。

【解説】

分割承継法人株式が分割法人株主に交付されない分割を分社型分割といいます。

一方、分割承継法人株式が分割法人株主に交付される分割を分割型分割といいます。

分社型分割は租税法において、下記取引に分解され構成されます。

（STEP 1）分割法人は、分割事業に係る資産等を、既存若しくは新設の分割承継法人へ譲渡する。

（STEP 2）その対価として分割承継法人株式を取得する。

（STEP 3）分割承継法人は、分割法人から分割事業に関する資産等を取得する。

（STEP 4）その対価として新株を発行する。

分割当事者においての税務処理は下記です。

【分割法人】

✓資産等の譲渡に係る税務処理

✓対価として取得した分割承継法人株式に係る税務処理

【分割承継法人】

✓資産等の取得に係る税務処理

✓新株発行に係る税務処理

【分割法人の株主】

✓税務処理は不要

このようにキャピタルゲインの清算（実現）は生じません。したがって、分社型分割ではみなし配当は生じません。

Q&A
みなし配当のすべて

発 行 日　2020年 8 月25日
著　　者　伊藤 俊一
発 行 者　橋詰 守
発 行 所　株式会社 ロギカ書房
〒 101-0052
東京都千代田区神田小川町 2 丁目 8 番地
進盛ビル303号
Tel 03（5244）5143
Fax 03（5244）5144
http://logicashobo.co.jp/
印刷・製本　亜細亜印刷株式会社

定価はカバーに表示してあります。
乱丁･落丁のものはお取り替え致します。
©2020　Shunichi Ito
Printed in Japan
978-4-909090-44-7　C2034

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（被現物出資法人の株式の取得価額）

適格現物出資により交付を受ける被現物出資法人の株式の取得価額に移転資産及び移転負債に係る税務上の否認金の額に相当する金額を含めているか。

ポイント

適格現物出資により交付を受けた被現物出資法人の株式の取得価額は、適格現物出資の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を減算した金額（当該株式の交付を受けるために要した費用がある場合には、その費用を加算した金額）となります（法令 119①七）。

なお、移転資産及び移転負債の帳簿価額には、移転資産等に係る減価償却超過額や任意引当金などの税務上の否認金の額に相当する金額を含んだ金額となります。

着眼点

別表五(一) 平二十・四・一以後終了事業年度分

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	・・ ・・	法人名	現物出資法人

Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書

区分		期首現在利益積立金額 ①	当期の増減 減 ②	当期の増減 増 ③	差引翌期首現在利益積立金額 ①−②+③ ④
利益準備金	1	円	円	円	円
積立金	2				
減価償却超過額	3	30		△ 30	
退職給付引当金	4	100		△ 100	
	5				
被現物出資法人株式	6			130	130
	7				
		(計 130)			(計 130)

御注意
1 この表は、通常の場合には、Ⅱの「差引翌期首現在利益積立金額」欄の記載のみを行います。
2 発行済株式又は出資のうち

税務上の否認金の額が被現物出資法人の株式の取得価額に振り替えられているか。

合計額が一致しているか

要確認事項

税務上の否認金の額がある場合、被現物出資法人の株式の取得価額に、当該否認金の額に相当する金額が含まれているかを確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（一括償却資産）

適格現物出資により一括償却資産を被現物出資法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

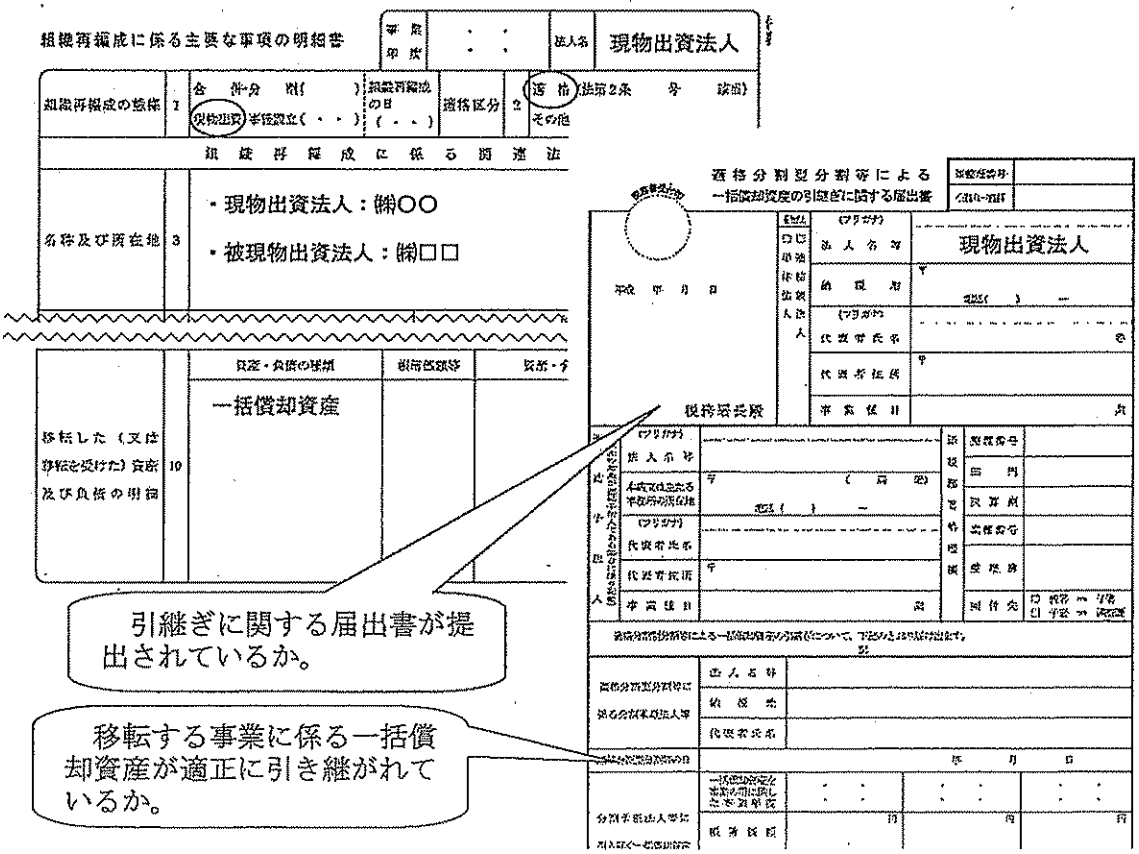
ポイント

適格現物出資を行った場合には、現物出資法人は適格現物出資の直前の一括償却資産のうち、「適格現物出資により移転する事業の用に供するために取得した減価償却資産に係るもの（それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限ります。）」及び「期中損金経理の対象としたもの」を被現物出資法人に引き継ぐこととされています（法令 133 の 2⑦二、法規 27 の 18）。

「適格現物出資により移転する事業の用に供するために取得した減価償却資産に係るもの」の引継ぎを行う場合には、現物出資法人は適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割型分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法令 133 の 2⑧、法規 27 の 19）。

なお、「期中損金経理の対象としたもの」は、「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」が提出されている場合に引き継ぐこととなります（法令 133 の 2②③、法規 27 の 17）。

着眼点



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

参　考

「適格分割型分割等による一括償却資産の引継ぎに関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります(法規 27 の 19)。

1　現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
2　被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
3　適格現物出資の日
4　被現物出資法人に引き継ぐ一括償却資産の帳簿価額及びその一括償却資産に係る一括償却対象額
5　一括償却資産が生じた事業年度開始の日及び終了の日
6　その他参考となるべき事項

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（繰延消費税額等）

適格現物出資により繰延消費税額等を被現物出資法人に引き継いでいる場合、引継ぎに関する届出書が提出されているか。

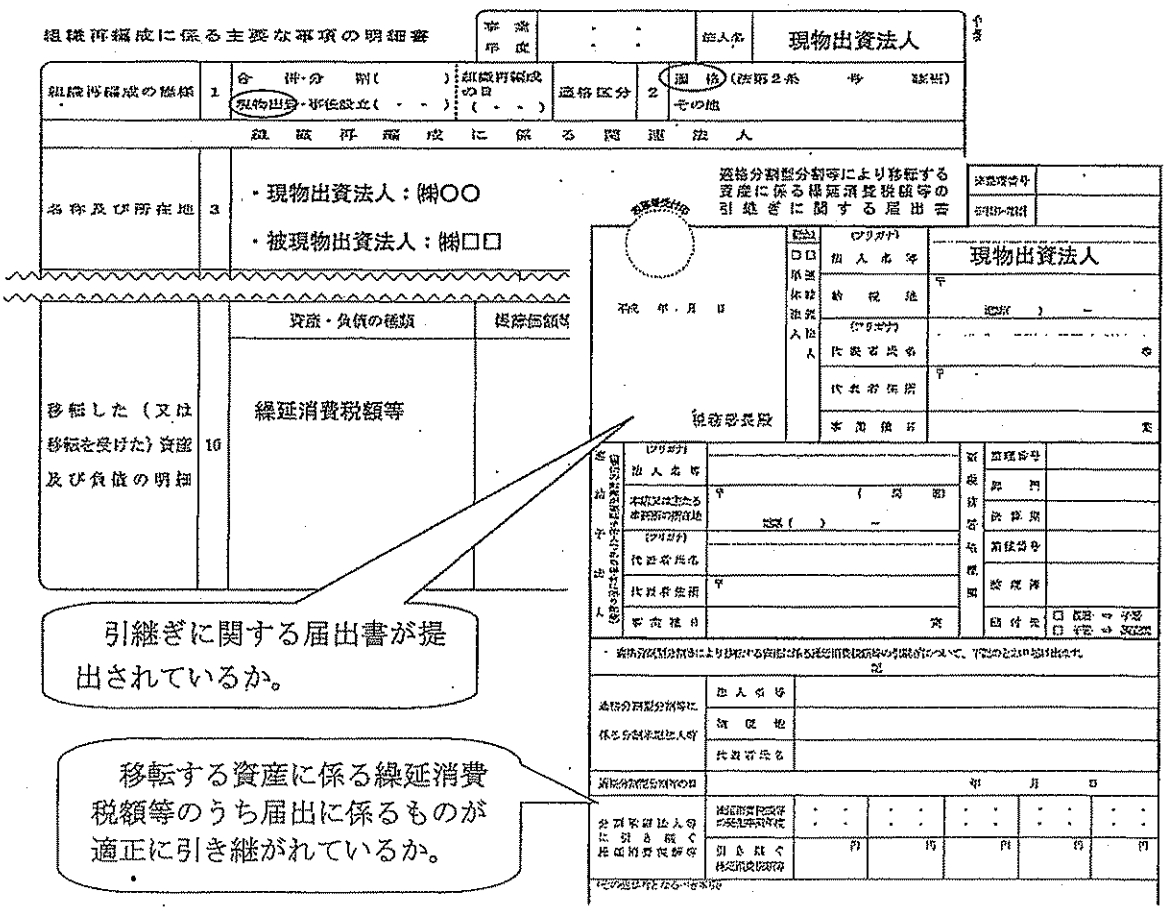
ポイント

適格現物出資を行った場合には、現物出資法人は適格現物出資の直前の繰延消費税額等のうち、「適格現物出資により移転する資産に係るもの（それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限ります。）」及び「期中損金経理を行ったもの」を被現物出資法人に引き継ぐこととされています（法令 139 の 4⑫二、法規 28 の 3）。

「適格現物出資により移転する資産に係るもの」の引継ぎを行う場合には、現物出資法人は適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割型分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法令 139 の 4⑬、法規 28 の 4）。

なお、「期中損金経理を行ったもの」は、「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」が提出されている場合に引き継ぐこととなります（法令 139 の 4⑦⑧、法規 28 の 2）。

着眼点



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

参 考

「適格分割型分割等により移転する資産に係る繰延消費税額等の引継ぎに関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 28 の 4）。

1 現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
2 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
3 適格現物出資の日
4 被現物出資法人に引き継ぐ繰延消費税額等
5 繰延消費税額等の生じた事業年度開始の日及び終了の日
6 その他参考となるべき事項

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（圧縮記帳に係る特別勘定）

非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定を被現物出資法人に引き継いでいないか。

ポイント

現物出資法人が適格現物出資の直前において有する圧縮記帳に係る特別勘定の金額のうち、その適格現物出資に係る被現物出資法人において圧縮対象資産の取得等に充てようとする部分の金額は、被現物出資法人に引き継ぐこととされています（法法 43⑧三、48⑧三、措法 64 の 2④三、65 の 8④三、65 の 12⑤三、65 の 14⑤三）。

この引継ぎを行う場合には、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書を納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされています（法法 43⑨、48⑨、措法 64 の 2⑤、65 の 8⑤、65 の 12⑥、65 の 14⑥）。

なお、適格分社型分割等を行った場合の期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されている場合には、その期中特別勘定の金額は、引き継ぐこととなります（P374 参照）。

一方、非適格現物出資の場合は、被現物出資法人に引き継ぐことはできませんので、現物出資法人自らが圧縮対象資産を取得する見込みがない場合には、取り崩す必要があります。

着眼点

＜現物出資法人の現物出資の日の属する事業年度＞

① 収用換地等に伴い取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書

事業年度又は連結事業年度	・ ・ ・ ・	法人名	現物出資法人 ( )	別表十三(四)

譲	公共事業者の名称	1		代替資	取得した代替資産の種類	20	
経費の額の計算	交付を受けた金額	9		けた場合	期繰越額の計算	(25)－(28)	29
	差引譲渡経費の額 (8)－(9)	10				同上のうち前期末までに益金の額に算入された金額	30
	補償金等又は保留地の対価に係る譲渡経費の額 (10)×(5)+(6)/(5)+(6)+(7)	11				当期中に益金の額に算入すべき金額	31
	交換取得資産に係る譲渡経費の額 (10)－(11)	12				期末特別勘定残額 (29)－(30)－(31)	32
						種類	33

非適格現物出資により、取得見込資産に係る事業が移転し、現物出資法人において取得に充てる見込みのない特別勘定の金額が含まれていないか。

要確認事項

非適格現物出資の場合で、現物出資法人が圧縮対象資産を取得する予定がないときは、特別勘定が取り崩されているかどうかを確認する必要があります。

適格現物出資である場合で、被現物出資法人に特別勘定が引き継がれているときは、所定の届出書の提出の有無を確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

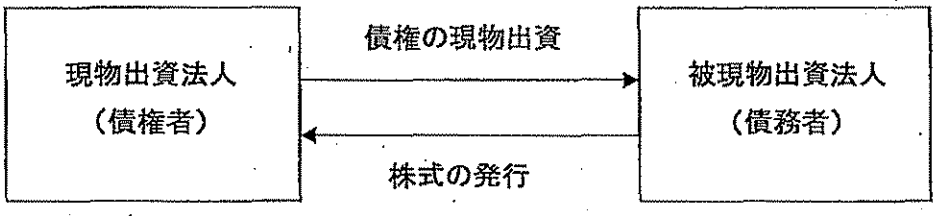
（デット・エクイティ・スワップ①）

デット・エクイティ・スワップが適格現物出資に該当するにもかかわらず、その消滅した債権に係る損失の額が計上されていないか。

ポイント

債権の非適格現物出資により取得した株式の取得価額は、その債権の非適格現物出資時の時価となり（法令 119①二）、その取得した株式の取得価額と消滅した債権の帳簿価額との差額は、その非適格現物出資のあった事業年度の損金の額に算入されることとなります（法法 22）。

一方、再建支援の一形態として行われたデット・エクイティ・スワップ（ＤＥＳ）が適格現物出資に該当する場合には、適格現物出資によって消滅する債権は、現物出資法人である債権者における帳簿価額で譲渡をしたものとされます（法法 62 の 4①）ので、譲渡（消滅）した債権に係る損失の計上は認められないこととなります。



着眼点

＜現物出資法人の雑益、雑損失等の内訳書＞

雑益、雑損失等の内訳書

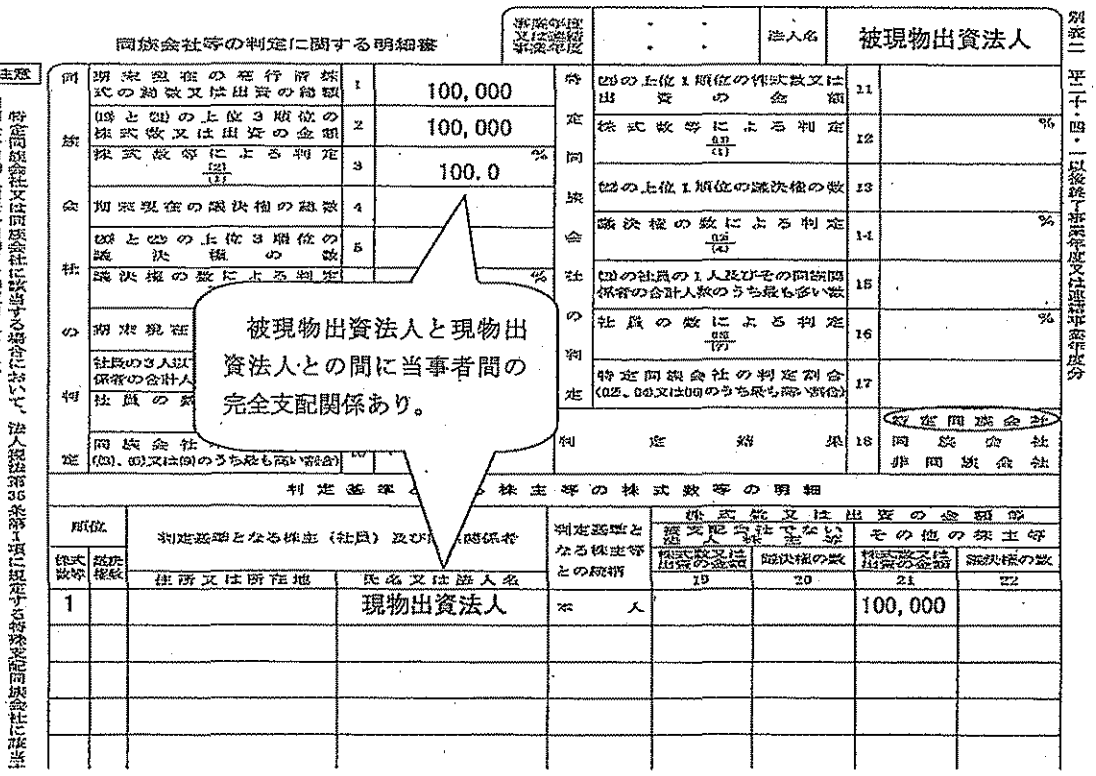
科目		取引の内容	相手先	所在地(住所)	金額		
					百万	千	円
雑損失	特別損失	債権譲渡損失	被現物出資法人		49,000,000		

適格現物出資に該当する場合に損金の額に算入していないか。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

要確認事項

債務者である被現物出資法人との支配関係を確認することにより、適格現物出資に該当しないか検討する必要があります。



キーワード

デット・エクイティ・スワップ（ＤＥＳ）・・・債務（Debt）と株式（Equity）を交換（Swap）する取引をいい、債権者がその有する債権を債務者に対して現物出資することをいいます。このため一般には「債務の株式化」ともいわれています。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（デット・エクイティ・スワップ②）

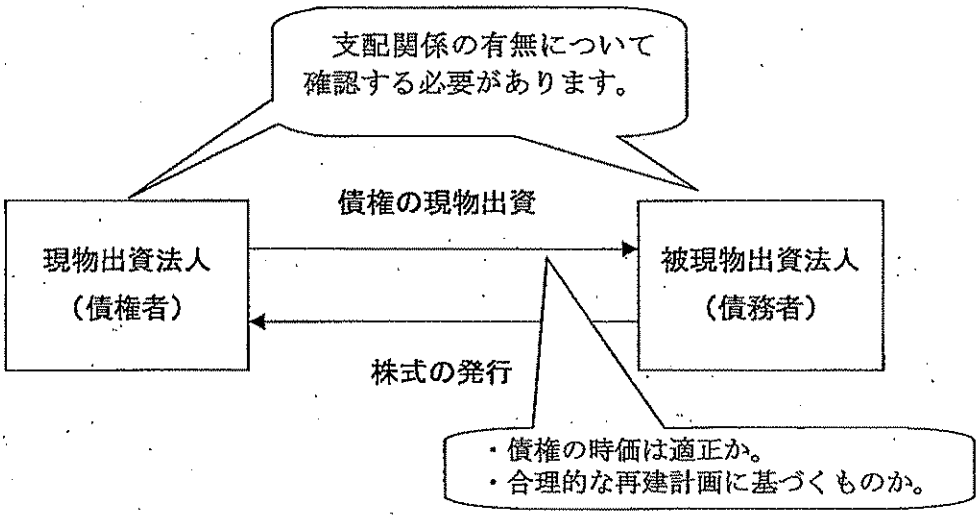
非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われている場合、消滅した債権に係る損失の額は適正に計算されているか。

ポイント

再建支援の一形態として現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われた場合には、その現物出資により取得した株式の取得価額は、適格現物出資となる場合を除き、その取得時の債権の時価相当額とされ（法令 119①二、法基通 2-3-14）、その時価と消滅した債権の帳簿価額との差額は、その現物出資のあった事業年度の損金の額として処理されることとなります（法法 22）。

ただし、そのデット・エクイティ・スワップを含む再建計画が、経済合理性のない過剰支援と認められるような場合で、消滅した債権の時価に比して対価として交付を受けた株式の価額が下回るときは、現物出資法人（債権者）から被現物出資法人（債務者）に対する寄附金の額に該当する場合があります（法法 37⑧）。

着眼点



キーワード

デット・エクイティ・スワップ（ＤＥＳ）・・・債務（Debt）と株式（Equity）を交換（Swap）する取引をいい、債権者がその有する債権を債務者に対して現物出資することをいいます。このため一般には「債務の株式化」ともいわれています。

税理士情報ネットワーク
TAINS
Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

参　考

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、総合的に判断することとなりますが、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、合理的なものと取り扱われることとなります（法基通 9-4-2（注））。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（資本金等の額）

適格現物出資に係る現物出資法人の現物出資前の各事業年度分の調査により税務上の否認金の額があることが判明した場合、被現物出資法人において資本金等の額の調整が適正に行われているか。

ポイント

適格現物出資により被現物出資法人が現物出資法人から移転を受けた資産又は負債につき、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以前の各事業年度分の調査等により税務上の否認金の額があることが判明した場合、当該被現物出資法人において、当該否認金の額に相当する資本金等の額を変動させる必要があります（法令 8①八）。

着眼点

【例】×2年4月1日現物出資　現物出資法人Ａ　被現物出資法人Ｂ
×1年3月期に係る税務調査があり、×3年12月に次のとおり更正があった。

現物出資法人　減価償却超過額　100

現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以前の各事業年度の否認金の額のうち、移転資産等に係るものが引き継がれているか。

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	×2・4・1 ×3・3・31	法人名	被現物出資法人Ｂ

別表五(一)　平二十二・四・一以後終了

Ⅰ　利益積立金額の計算に関する明細書

区分		期首現在利益積立金額 ①	当期の増減 減 ②	当期の増減 増 ③	差引翌期首現在利益積立金額 ①−②+③ ④
利益準備金	1	円	円	円	円
積立金	2				
減価償却超過額	3			100	
資本金等の額	4			△100	

Ⅱ　資本金等の額の計算に関する明細書

区分		期首現在資本金等の額 ①	当期の増減 減 ②	当期の増減 増 ③	差引翌期首現在資本金等の額 ①−②+③ ④
資本金又は出資金	32	円	円	円	円
資本準備金	33				
利益積立金額	34			100	
	35				
差引合計額	36				

要確認事項

適格現物出資後に調査が行われた場合、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以前の各事業年度分の更正内容を確認し、被現物出資法人に移転した資産又は負債に係るものが適正に引き継がれているかの確認が必要となります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（利益積立金額）

適格現物出資に係る現物出資法人の利益積立金額を被現物出資法人に引き継いでいないか。

ポイント

適格現物出資が行われた場合、現物出資法人から利益積立金額の引継ぎを受けることはありません。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書　事業年度　・・　法人名　被現物出資法人　付録

組織再編成の態様	1	合併・分割（　） 現物出資・事後設立（・・）	組織再編成の日（・・）	適格区分	2	適格（法令2条　号　該当） その他
組織再編成に係る相手法人						
名称及び所在地	3					
株式保有関係	4	令第4条の2第　項第　号該当	直接保有の株式の保有割合　%　% 間接保有の株式の保有割合　%　%			
主要な事業の関係	5	（事業関連性 有・無）	（事業関連性 有・無）	（事業関連性 有・無）	（事業関連性 有・無）	
従業者の数	6	被合併法人の合併直前の従業者の数 分割直前の分割事業に係る従業者の数 現物出資直前の現物出資事業に係る従業者の数	人	合併法人・分割承継法人・被現物出資法人の業務に従事する従業者の数	人	
事業規模	7	資本金の額又は出資金の額		左の資産による規模の比較		
		従業者の数・その他（　）				

適格現物出資

別表五(一)　平二十・四・一以後終了事業

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書　事業年度　・・　法人名　被現物出資法人

Ⅰ　利益積立金額の計算に関する明細書

区分		期首現在利益積立金額 ①	当期の増減 減 ②	当期の増減 増 ③	差引翌期首現在利益積立金額 ①−②+③ ④
利益準備金	1	25,000,000円	円	※10,000,000円	35,000,000円
積立金	2	10,000,000		※5,000,000	15,000,000
減価償却超過額	3	4,000,000		※7,000,000	11,000,000
有価証券評価損	4			※3,000,000	3,000,000
資本金等の額	5			△25,000,000	△25,000,000
差引合計額	6				

御注意
1　この表は、通常の場合期首現在利益積立金額＝差引翌期首現在利益積立金額
2　発行済株式又は出資

Ⅱ　資本金等の額の計算に関する明細書

区分		期首現在資本金等の額 ①	当期の増減 減 ②	当期の増減 増 ③	差引翌期首現在資本金等の額 ①−②+③ ④
資本金又は出資金	32	500,000,000円	円	※10,000,000円	510,000,000円
資本準備金	33	10,000,000			
利益積立金額	34			25,000,000	25,000,000
	35				
差引合計					

資本金等の額への振替処理が適正に行われているか。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

要確認事項

現物出資に係る被現物出資法人においては、現物出資により現物出資法人から利益積立金額の引継ぎを受けることはありません。

適格現物出資により移転を受けた資産及び負債の簿価純資産価額が、被現物出資法人において資本金等の額の増加額として適正に処理されているかを確認する必要があります。

参　考

現物出資により増加する資本金等の額が誤って利益積立金額の増加額として処理されている場合、資本金等の額が過少となっている可能性があります。その場合、寄附金の損金算入限度額の計算等に影響を及ぼすこととなりますので、注意が必要です。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（棚卸資産）

適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた棚卸資産の取得価額は、現物出資法人の適格現物出資の直前の帳簿価額によっているか。

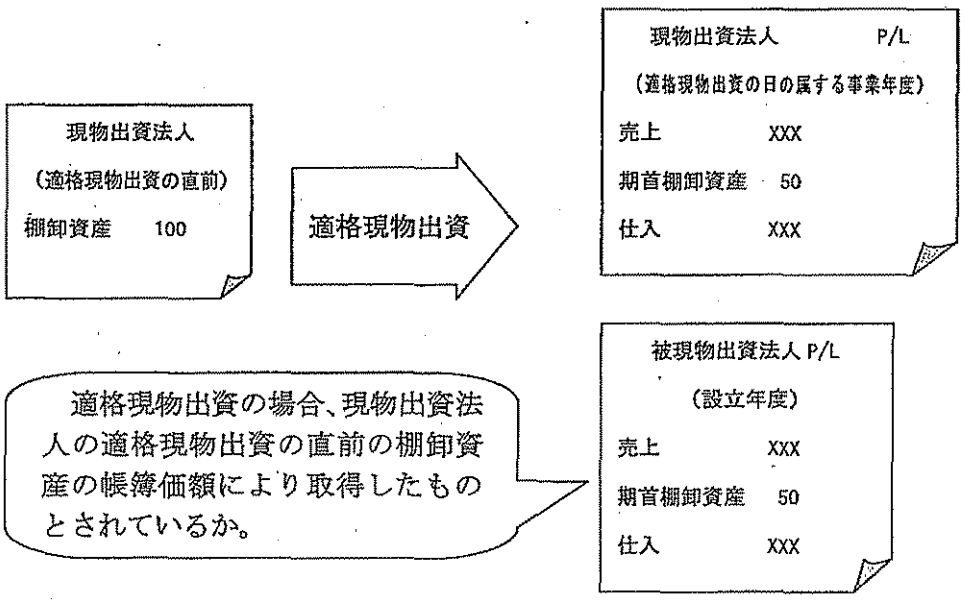
ポイント

適格現物出資が行われた場合には、現物出資法人の移転資産及び移転負債は、適格現物出資の直前の帳簿価額により、被現物出資法人に譲渡したものとされることから、適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた棚卸資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の帳簿価額により取得したものとされます（法法 62 の 4①、法令 123 の 5）。

また、被現物出資法人が適格現物出資により移転を受けた棚卸資産のその適格現物出資後の期末評価額は、現物出資法人の適格現物出資直前の時における棚卸資産の評価額の計算の基礎となった取得価額に、被現物出資法人が当該棚卸資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額を棚卸資産の評価額の計算の基礎となる取得価額として算出することとなります（法令 32③）。

着眼点

〈 適格現物出資により被現物出資法人を設立した場合の例 〉



要確認事項

適格現物出資により移転を受ける棚卸資産の被現物出資法人における取得価額が、適格現物出資の直前の現物出資法人の帳簿価額によっているかは、被現物出資法人の決算書のみでは確認できないので、移転資産の明細書等により確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（減価償却資産）

適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた減価償却資産について、現物出資法人の償却限度超過額が引継ぎもれとなっていないか。

ポイント

適格現物出資が行われた場合には、現物出資法人の移転資産及び移転負債は、適格現物出資の直前の帳簿価額により被現物出資法人に譲渡したものとされることから、適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた減価償却資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の税務上の帳簿価額により取得したものとされます（法法62の4①）。

この税務上の帳簿価額には、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります（法令 123 の 5）。

なお、適格現物出資により現物出資法人から移転を受けた減価償却資産の取得価額は、次の金額の合計額となります（法令 54①五ロ）。

1　現物出資法人が適格現物出資の日の前日を事業年度終了の日とした場合に当該事業年度においてその減価償却資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額

2　被現物出資法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

また、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度以後の損金経理額には、現物出資法人の当該事業年度の期中損金経理額として帳簿に記載した金額及び当該事業年度前の損金経理額のうち、損金の額に算入されなかった金額（償却限度超過額）が含まれます（法法 31④）。

着眼点

＜被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度分〔別表十六（一）〕＞

資産区分	種類	1	建物
	構造	2	
	細目	3	
	取得年月日	4	・ ・
	事業の用に供した年月	5	
	耐用年数	6	年
取得価額	取得価額又は製作価額	7	外 円
	圧縮記帳による積立金計上額	8	
	差引取得価額 (7)−(8)	9	
償却	償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額	10	80,000
	期中現在の積立金の額	11	
			外△ 80,000
額	前期から繰り越した償却超過額		外 10,000
	合計 (13)＋(14)＋(15)	16	90,000

現物出資法人 B/S
建物　80,000
⋮

現物出資法人
別表5(1)
償却限度超過額　10,000
⋮

現物出資法人から移転を受けた資産について、帳簿価額で引き継いでいるか。

適格現物出資により移転を受けた減価償却資産に係る現物出資法人の適格現物出資の直前の償却限度超過額を引き継いでいるか。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

要確認事項

適格現物出資により引継ぎを受ける減価償却資産の適格現物出資の日の属する事業年度前の償却限度超過額が、引継ぎもれとなっていないか確認する必要があります（法法31④）。

参　考

適格現物出資により引継ぎを受けた減価償却資産に係る取扱いには、次のようなものがあります。

1　現物出資法人から移転を受けた減価償却資産について、被現物出資法人が適格現物出資時に帳簿に記載した金額が、現物出資法人の適格現物出資直前の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法31⑤、法令61の４一）。

2　現物出資法人から移転を受けた減価償却資産は、現物出資法人がその減価償却資産の取得をした日において、被現物出資法人が取得したものとみなして、償却の方法を適用します（法令48の3）。

3　現物出資法人から移転を受けた減価償却資産の耐用年数は、中古資産の耐用年数によることができます（耐令3①②）。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（繰延資産①）

適格現物出資により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適正に引き継がれているか。

ポイント

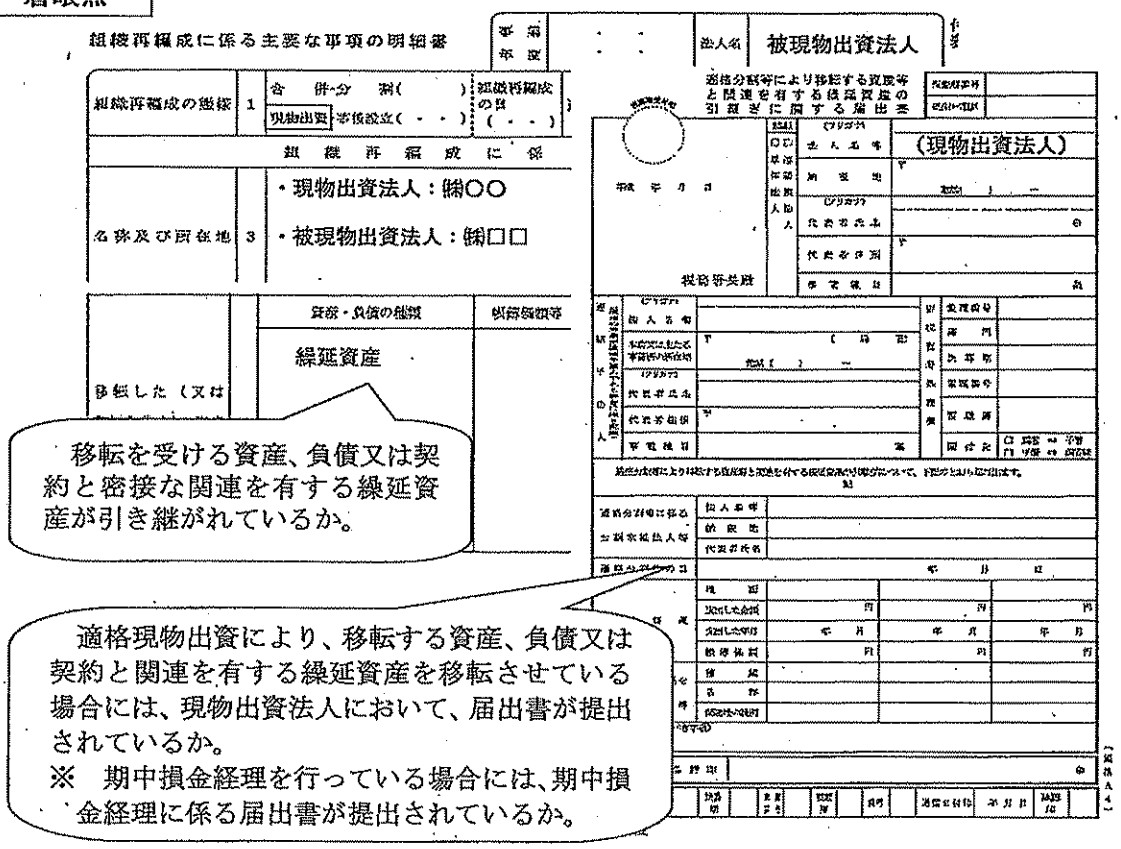
適格現物出資を行った場合において、次の繰延資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の帳簿価額により被現物出資法人に引き継ぐものとされています（法法32④二、⑤）。

イ　移転する資産、負債又は契約と密接な関連を有する繰延資産

ロ　移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産のうち現物出資法人が期中損金経理額の損金算入の対象としたもの

ハ　移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産のうち所定の届出を行ったもの

着眼点



要検討事項

適格現物出資により移転を受ける繰延資産のうち、現物出資により移転を受ける資産、負債又は契約と関連を有するもの（密接に関連を有するもの及び期中損金経理額の損金算入の対象となったものを除く。）について、現物出資法人が「適格分割等により移転する資産等と関連を有する繰延資産の引継ぎに関する届出書」を提出しているかを確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（繰延資産②）

適格現物出資により移転を受けた契約等に係る繰延資産は、適格現物出資の直前の現物出資法人の帳簿価額により適正に被現物出資法人に引き継がれているか。

ポイント

適格現物出資が行われた場合には、現物出資法人の移転資産又は移転負債は、適格現物出資の直前の帳簿価額により被現物出資法人に譲渡したものとされることから、適格現物出資により被現物出資法人が移転を受けた資産、負債又は契約に係る繰延資産は、現物出資法人の適格現物出資の直前の税務上の帳簿価額による取得をしたものとされています（法法 32④二）。

この税務上の帳簿価額には、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前に償却限度超過額がある場合、これも含まれることとなります（法令 123 の 5）。

着眼点

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度	・ ・	法人名	被現物出資法人（　　）

Ⅰ 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書

繰延資産の種類	1					
支出した年月	2	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・
支出した金額	3	円	円	円	円	円
償却期間の月数	4	月	月	月	月	月
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5					
当期分の償却限度額 (3) × (5)/(4)	6	円				
当期償却額	7					
差引 償却不足額 (6) － (7)	8					
差引 償却超過額 (7) － (6)	9					
前期からの繰越額	10	外	外			

適格現物出資の日の属する事業年度に現物出資法人から引き継いだ繰延資産である場合・・・
5欄は、適格現物出資の日からその事業年度終了の日までの月数となっているか。
10欄は、現物出資法人の適格現物出資の直前の時の償却超過額と一致しているか（法法 32⑥）。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

要確認事項

被現物出資法人が移転を受けた繰延資産について、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前に償却超過額がある場合には、被現物出資法人に当該償却超過額が適正に引き継がれているかを確認する必要があります。

参　考

適格現物出資の場合、現物出資法人から移転を受けた繰延資産について、被現物出資法人が適格現物出資時に帳簿に記載した金額が、現物出資法人の適格現物出資直前の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなされます（法法 32⑦、法令 66 の２一）。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（欠損金額①）

適格現物出資に該当することをもって、現物出資法人の未処理欠損金額を被現物出資法人に引き継いでいないか。

ポイント

未処理欠損金額を引き継ぐことができるのは、適格合併及び合併類似適格分割型分割に限られています（法法 57②）。

したがって、現物出資の場合は、適格現物出資に該当するときであっても、現物出資法人の未処理欠損金額は、被現物出資法人へ引き継ぐことはできません。

着眼点

＜誤りの例＞

欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書　事業年度 19 3・31　法人名 被現物出資法人

事業年度	区分	控除未済欠損金額 1	当期控除額 2	翌期繰越額 (1)－(2) 3
・・ ・・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円	
	震災特例欠損・特例欠損			
18 3.31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	3,000,000		3,000,000 円
	震災特例欠損・特例欠損			
・・ ・・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
	震災特例欠損・特例欠損			
計		3,000,000		3,000,000
当期分 欠損金額（別表四「18の③」）		1,000,000	欠損金の繰戻し額	
当期分のうち 災害損失金				
当期分のうち 青色欠損金		1,000,000		4,000,000
合計				

前期の翌期繰越額と、当期の控除未済欠損金額が一致していない。

欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書　事業年度 20 3・31　法人名 被現物出資法人

事業年度	区分	控除未済欠損金額 1	当期控除額 2	翌期繰越額 (1)－(2) 3
・・ ・・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円	
	震災特例欠損・特例欠損			
18 3.31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	5,000,000	4,000,000	1,000,000 円
	震災特例欠損・特例欠損			
19 3.31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	1,000,000		1,000,000
	震災特例欠損・特例欠損			
計		6,000,000	4,000,000	2,000,000
当期分 欠損金額（別表四「18の③」）			欠損金の繰戻し額	
当期分のうち 災害損失金				
当期分のうち 青色欠損金				
合計				

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

Ⅳ 現物出資編 《4 現物出資に係る移転資産等の処理：被現物出資法人編》

組織再編成に係る主要な事項の明細書

事業年度	20・3・31	法人名	現物出資法人

組織再編成の態様	1	合併・分割（　　） 現物出資・事後設立（・・）	組織再編成の日（20・2・1）	適格区分	2	適格（法第2条　号　該当） その他
組織再編成に係る関連法						
名称及び所在地	3	現物出資法人㈱○○ 被現物出資法人㈱△△				

適格現物出資

欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書

事業年度	19・3・31	法人名	現物出資法人

事業年度	区分	控除未済欠損金額 1	当期控除額 2	翌期繰越額 (1)−(2) 3
・・ ・・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円	
	設備廃棄欠損・特例欠損			
・・ ・・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			円
	設備廃棄欠損・特例欠損			
・・ 18・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
	設備廃棄欠損・特例欠損	3,000,000	1,000,000	2,000,000
計		3,000,000	1,000,000	2,000,000
当期分	欠損金額（別表四「38の①」）		欠損金の繰戻し額	
	災害損失金額（上のうち）			
	青色欠損金（上のうち）			
合計				2,000,000

前期の翌期繰越額と、当期の控除未済欠損金額が一致していない。

欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書

事業年度	20・3・31	法人名	現物出資法人

事業年度	区分	控除未済欠損金額 1	当期控除額 2	翌期繰越額 (1)−(2) 3
・・ ・・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
	設備廃棄欠損・特例欠損			
・・ ・・	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
	設備廃棄欠損・特例欠損			
18・3・31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失			
	設備廃棄欠損・特例欠損	0		0
計				
当期分	欠損金額（別表四「38の①」）	5,000,000	欠損金の繰戻し額	
	災害損失金額（上のうち）			
	青色欠損金（上のうち）	5,000,000		5,000,000
合計				5,000,000

現物出資法人の未処理欠損金額を被現物出資法人に引き継いでいないか。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（欠損金額②）

適格現物出資の直前に特定資本関係が生じているにもかかわらず、被現物出資法人の欠損金額の全額をそのまま繰り越していないか。

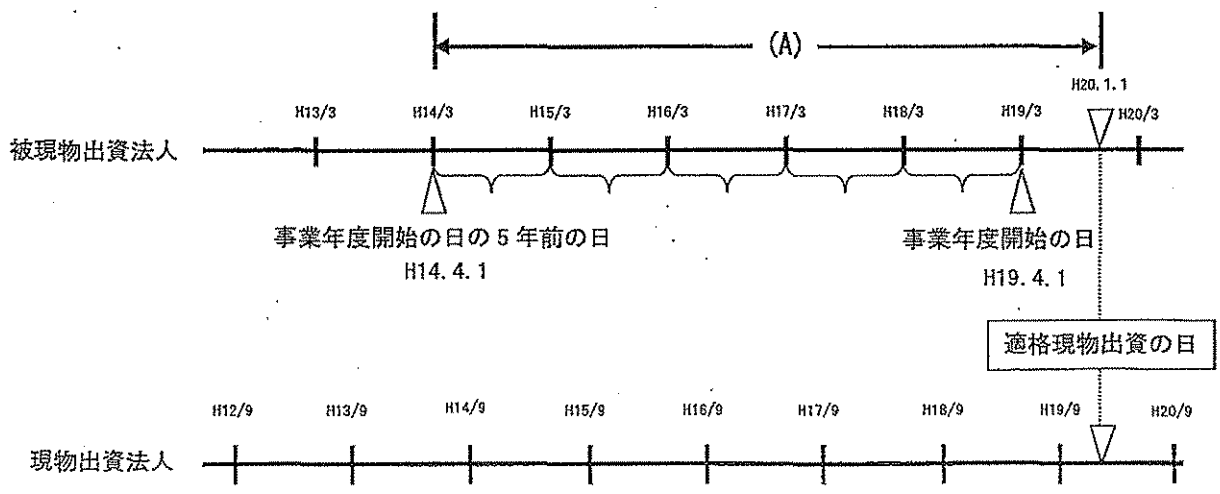
ポイント

適格現物出資が行われた場合であっても、現物出資法人の未処理欠損金額を引き継ぐことはできず、また、一定の場合は、被現物出資法人の**欠損金額**の繰越しが制限されます。具体的には、下図のとおり**特定資本関係**が被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の５年前の日以後（Ａの期間）に生じている場合には、その適格現物出資が共同で事業を営むためのもの（みなし共同事業要件）に該当する場合を除き、次の**欠損金額**はないものとされます(法法57⑤)。

1　被現物出資法人の**特定資本関係事業年度**前の各事業年度で**前７年内事業年度**に該当する事業年度において生じた**欠損金額**（被現物出資法人において**前７年内事業年度**の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び法人税法第80条の欠損金の繰戻しによる還付の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。）

2　被現物出資法人の**特定資本関係事業年度**以後の各事業年度で**前７年内事業年度**に該当する事業年度において生じた**欠損金額**のうち**特定資産譲渡等損失額**に相当する金額から成る部分の金額として政令（法令112⑩）で定める金額

※　非適格現物出資の場合には、**欠損金額**の繰越制限はありません。



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

着眼点

適格合併等を行った場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書

事業年度	・・ ・・	法人名	被現物出資法人

別表七(一)付表一 平二十・四

適格合併等を行った場合の調整後の控除未済欠損金額

事業年度	欠損金の区分	控除未済欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額 [前期の別表七(一)「3」又は(4)、(8)等しくは別表七(一)付表二「2」、「3」若しくは「4」] 1 円	被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額 [適格合併等の別：適格合併・合併類似適格分割型分割 適格合併等の日： 被合併法人等の名称：] 被合併法人等の事業年度 ・・	欠損金の区分	調整後の控除未済欠損金額 円

特定資本関係が適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の５年前の日以後に生じていないか。

特定資本関係を有する法人と適格合併等を行った場合の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の調整計算

適格合併等の別	適格合併・適格分割・適格現物出資	適格合併等の日	・・
対象法人の別	被合併法人等（名称： ）当該法人	特定資本関係発生日	・・

対象法人の事業年度	欠損金の区分	共同事業を営むための適格合併等に該当する場合：被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 [被合併法人等の最後事業年度若しくは分割前事業年度の別表七(一)「3」又は当該法人の前期の別表七(一)「3」] 4 円	共同事業を営むための適格合併等に該当しない場合：被合併法人等の未処理欠損金額又は当該法人の控除未済欠損金額 [被合併法人等の最後事業年度若しくは分割前事業年度の別表七(一)「3」又は当該法人の前期の別表七(一)「3」] 5 円	特定資本関係事業年度前の事業年度の未処理欠損金額又は控除未済欠損金額 [(5)のうち特定資本関係事業年度前の事業年度に係るもの] 6 円	特定資本関係事業年度以後の事業年度の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額以外の部分から成る欠損金額 (9)－(10) 7 円	引継ぎを受ける未処理欠損金額又は調整後の当該法人分の控除未済欠損金額 [特定資本関係事業年度前の事業年度である場合は0、特定資本関係事業年度以後の事業年度である場合は(5)と(7)のうち少ない金額] 8 円
・・						
・・						

みなし共同事業要件を満たしていないのに記載していないか。

「ポイント」の１及び２の金額を調整しているか。

キーワード

欠損金額・・・・・・・・・被現物出資法人において生じた**欠損金額**（被現物出資法人の**前７年内事業年度**の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付額の計算の基礎となったものを除きます。）をいいます（法法 57①）。

特定資本関係・・・・・・いずれか一方の法人が他方の法人又は同一の者（個人である場合には、個人及びその個人と特殊の関係にあるもの）によってそれぞれの法人の発行済株式等（自己株式等を除きます。）の 50%超の株式等を直接又は間接に保有する関係をいいます（法法 57③、法令 112④）。

特定資本関係事業年度・・現物出資法人と被現物出資法人との間に**特定資本関係**が生じた日の属する事業年度をいいます（法法 57⑤一）。

前７年内事業年度・・・・被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日前７年以内に開始した各事業年度をいいます（法法 57⑤一）。

特定資産譲渡等損失額・・次の金額の合計額をいいます（法法 62 の７②）。

(1) 特定引継資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

(2) 特定保有資産の譲渡等による損失の額の合計額から特定

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

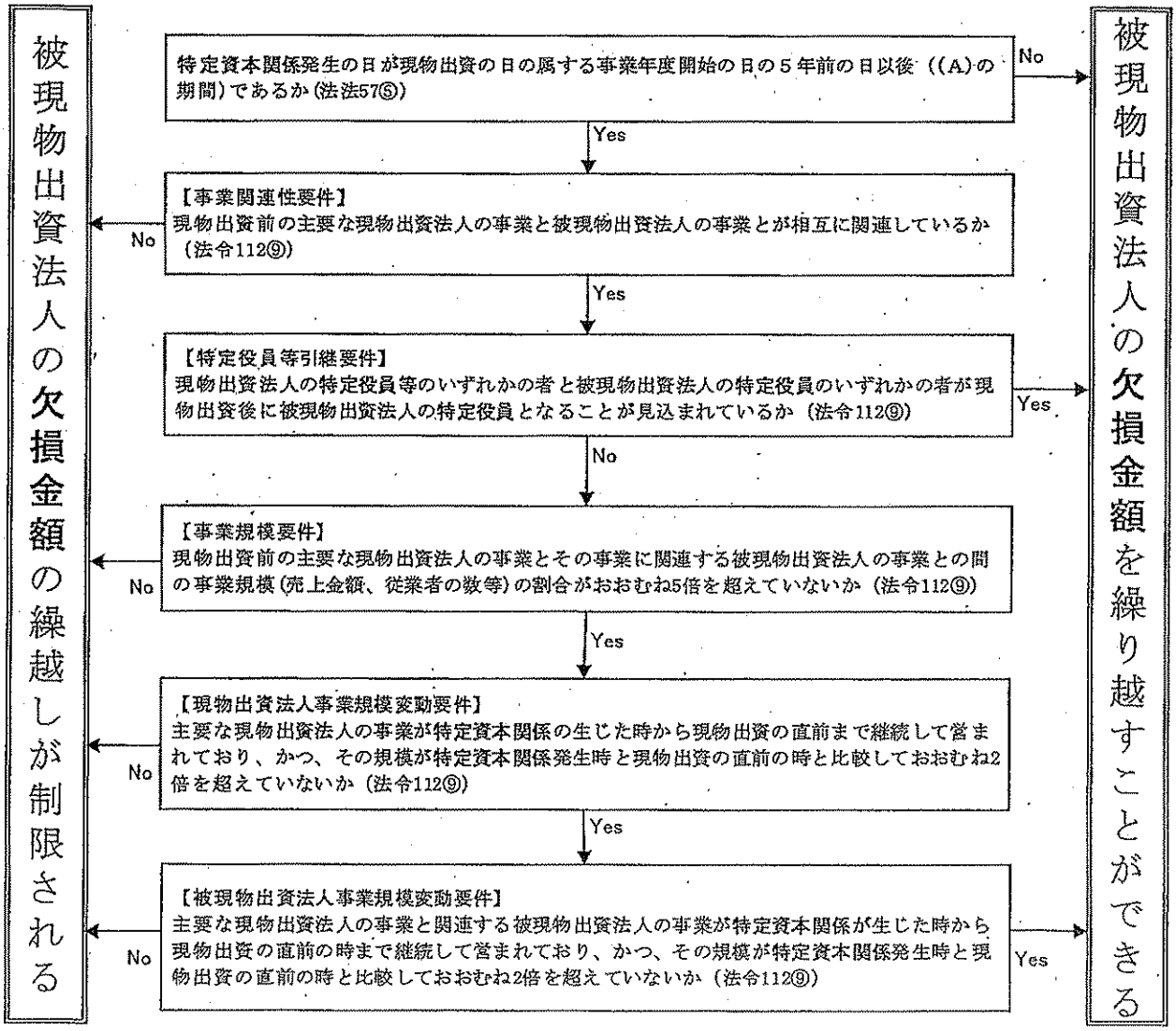
特定役員等・・・・・・・・役員又は社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役に準ずる者をいいます（法令 112⑦五、⑨）。

特定役員・・・・・・・・・社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令 112⑦五、⑨）。

要確認事項

その適格現物出資が共同で事業を営むためのもの（みなし共同事業要件）に該当するかどうかは、次の「みなし共同事業要件判定フロー」により各要件を満たしているか確認し、被現物出資法人の**欠損金額**を繰り越せるかどうかを検討する必要があります。

みなし共同事業要件判定フロー



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（資産（負債）調整勘定①）

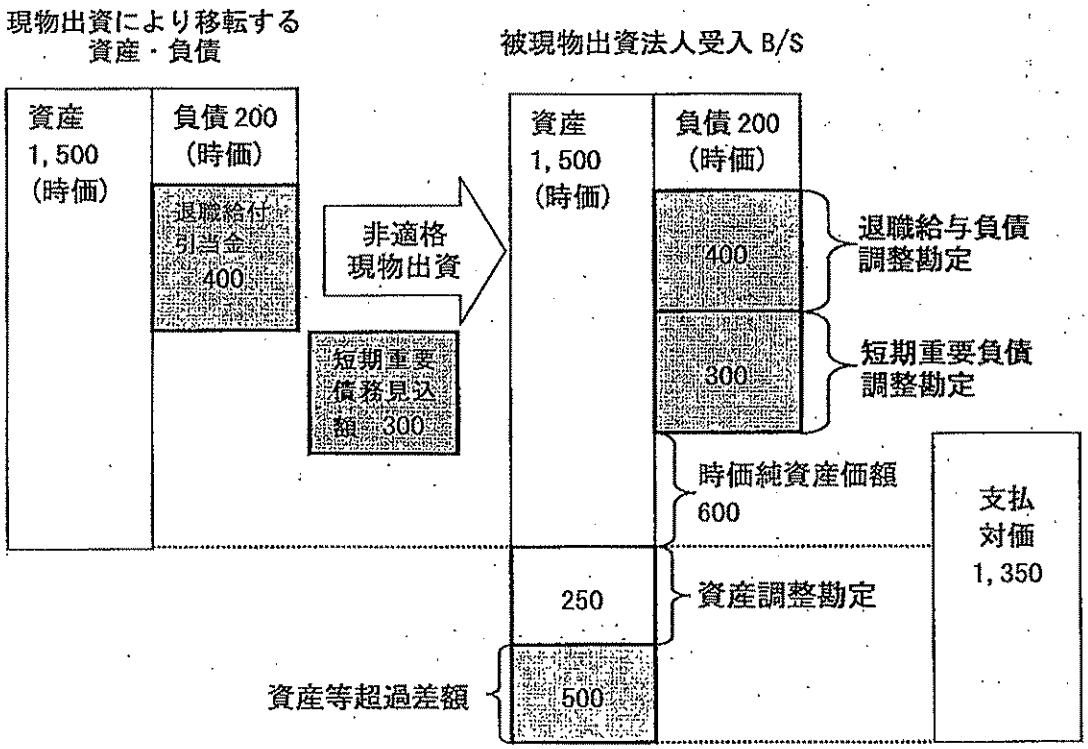
非適格現物出資において交付した金銭等の価額の合計額と移転を受けた資産等の時価純資産価額との間に差額が生じている場合、資産（負債）調整勘定を認識しているか。

ポイント

非適格現物出資により、現物出資法人から資産又は負債の移転を受けた場合に、被現物出資法人がその非適格現物出資により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額（時価）の合計額（支払対価）と、その非適格現物出資により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額との間に差額が生じている場合には、その差額は、資産（負債）調整勘定として処理することとなります（法法 62 の８）。

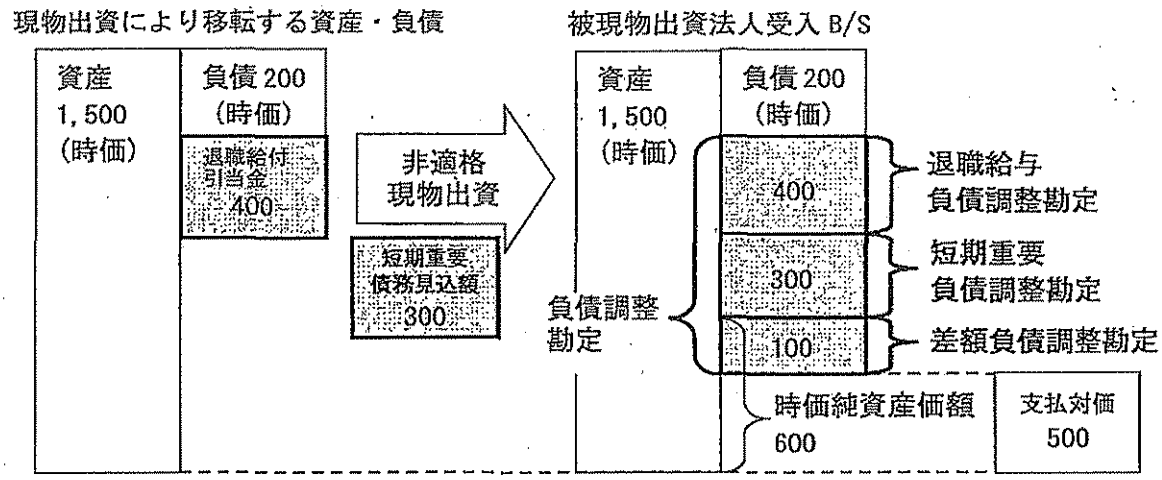
着眼点

支払対価（1,350） ＞ 時価純資産価額（600） の場合



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

支払対価(500) ＜ 時価純資産価額(600)



キーワード

資産調整勘定・・・・・非適格現物出資による被現物出資法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で資産等超過差額に相当する金額以外のものをいいます(法法 62 の 8①、法令 123 の 10④)。

資産等超過差額・・・・非適格現物出資により交付された株式等のその現物出資時の価額が交付することを約した時の価額と著しい差異を生じている場合のその差額に相当する金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。

退職給与負債調整勘定・・・非適格現物出資に伴い現物出資法人から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務の引受けを行った金額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥一)。

短期重要債務見込額・・・・非適格現物出資により現物出資法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格現物出資の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、被現物出資法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。

短期重要負債調整勘定・・・短期重要債務見込額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥二)。

差額負債調整勘定・・・非適格現物出資による支払対価が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分をいいます(法法 62 の 8③⑦)。

要確認事項

非適格現物出資により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額と支払対価との間に差額が生じている場合には、その差額の生じた理由を明らかにし、その受入価額及び調整勘定の取崩しに係る損金(益金)算入が適正に行われているかを確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（資産（負債）調整勘定②）

非適格現物出資に係る被現物出資法人に生じた資産（負債）調整勘定の損金（益金）算入額は適正に計算されているか。

ポイント

資産（負債）調整勘定に係る損金（益金）算入額は、次により計算することとなります。

資産調整勘定

損金算入額（法法 62 の 8④） ＝ 当初計上額 × $\frac{\text{当該事業年度の月数}}{60}$

資産等超過差額

原則、損金不算入（法令 123 の 10④）

退職給与負債調整勘定

次のいずれかの方法（法法 62 の８⑥一）

益金算入額（法令 123 の 10⑩） ＝ $\frac{\text{当初計上額}}{\text{退職給与引受従業者の数①}}$ × ①のうち、従業者でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたもの（減額対象従業者）の数

又は

益金算入額（法令 123 の 10⑫） ＝ 減額対象従業者に係る退職給与引受従業者の退職給付引当金額に相当する金額

短期重要負債調整勘定

益金算入額（法法 62 の 8⑥二） ＝ 短期重要債務見込額に係る損失が生じた場合は短期重要負債調整勘定の金額のうち当該損失の額に相当する金額 又は 非適格現物出資の日から３年が経過した場合はその時の短期重要負債調整勘定の残額

差額負債調整勘定

益金算入額（法法 62 の 8⑦） ＝ 当初計上額 × $\frac{\text{当該事業年度の月数}}{60}$

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

着眼点

（P354 の場合）

非適格合併等に係る調整勘定の計算の明細書

事業年度又は連結事業年度	19・4・1 / 20・3・31	法人名	被現物出資法人（　）

別表十六(十一)　平二十・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

非適格合併等の日	20・2・1	被合併法人等の名称	
非適格合併等の別	非適格合併・非適格分割・(非適格現物出資)・事業の譲受け		

			円
資産調整勘定の金額の明細	非適格合併等対価額が時価純資産価額を超えるときのその超える部分の金額	1	750
	資産等超過差額	2	500
	資産調整勘定の当初計上額 (1)－(2)	3	250
	期首資産調整勘定の金額	4	0
	当期に損金算入すべき金額 $\left((3)\times\frac{当期の月数}{60}\right)$ 又は(4)	5	50
	翌期首資産調整勘定の金額 ((3)又は(4))－(5)	6	200
差額負債調整勘定の金額の明細	差額負債調整勘定の当初計上額	7	
	期首差額負債調整勘定の金額	8	
	当期に益金算入すべき金額 $\left((7)\times\frac{当期の月数}{60}\right)$ 又は(8)	9	
	翌期首差額負債調整勘定の金額 ((7)又は(8))－(9)	10	

			円
退職給与負債調整勘定の金額の明細	退職給与負債調整勘定の当初計上額	11	400
	退職給与引受従業者の数	12	10
	期首退職給与負債調整勘定の金額	13	0
	当期に益金算入すべき金額 $\left(\left(\frac{(11)}{(12)}\right)\times$減額対象従業者数$\right)$ 又は個別計算による金額	14	40
	適格分割、適格現物出資又は適格事後設立により引継ぎをした退職給与負債調整勘定の金額 $\left(\left(\frac{(11)}{(12)}\right)\times$引継者数$\right)$ 又は個別計算による金額	15	0
	翌期首退職給与負債調整勘定の金額 ((11)又は(13))－(14)－(15)	16	360
短期重要負債調整勘定の金額の明細	短期重要負債調整勘定の当初計上額	17	300
	期首短期重要負債調整勘定の金額	18	0
	当期に益金算入すべき金額（短期重要負債調整勘定の金額のうち当期に生じた損失に相当する金額）又は(18)	19	0
	適格分割、適格現物出資又は適格事後設立により引継ぎをした短期重要負債調整勘定の金額	20	0
	非適格合併等の日から３年が経過したことにより益金算入される金額 (18)－(19)－(20)	21	0
	翌期首短期重要負債調整勘定の金額 ((17)又は(18))－(19)－(20)－(21)	22	300

・当該事業年度の月数（12 月）によっているか。
・現物出資の日から事業年度末までの月数ではない。

減額対象従業者（例）
非適格現物出資により引継ぎを受けた従業者（10 人）のうち１人が退職した場合とする。
400／10×１＝40

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

キーワード

資産調整勘定・・・・・・・非適格現物出資による被現物出資法人の支払対価のうち、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える部分で資産等超過差額に相当する金額以外のものをいいます(法法 62 の 8①、法令 123 の 10④)。

資産等超過差額・・・・・・非適格現物出資により交付された株式等のその現物出資時の価額が、非適格現物出資により交付することを約した時の価額と著しい差異を生じている場合のその差額に相当する金額をいいます(法令 123 の 10④、法規 27 の 16)。

退職給与負債調整勘定・・・非適格現物出資に伴い現物出資法人から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務の引受けを行った金額に係る負債調整勘定をいいます(法法 62 の 8⑥一)。

退職給与引受従業者・・・・非適格現物出資に係る被現物出資法人が、現物出資法人から引継ぎを受けた従業者で退職給与債務の引受けの対象とされた者をいいます(法法 62 の 8⑥)。

減額対象従業者・・・・・・**退職給与引受従業者**のうち、被現物出資法人の従業者でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたものをいいます(法令 123 の 10⑩)。

短期重要負債調整勘定・・・**短期重要債務見込額**に係る負債調整勘定をいいます（法法 62 の 8⑥二)。

短期重要債務見込額・・・・非適格現物出資により現物出資法人から移転を受けた事業に係る将来の債務(当該事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)で、その履行が当該非適格現物出資の日からおおむね３年以内に見込まれるものについて、被現物出資法人がその履行に係る負担の引受けをした場合の当該債務の額に相当する金額として政令で定める金額をいいます(法法 62 の 8②二、法令 123 の 10⑧)。

差額負債調整勘定・・・・・非適格現物出資による支払対価が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合のその満たない部分をいいます(法法 62 の 8③⑦)。

要確認事項

資産調整勘定及び差額負債調整勘定を非適格現物出資が行われた事業年度以後の各事業年度において、損金算入又は益金算入しているか確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（圧縮記帳に係る特別勘定）

非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人が設定した圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けていないか。

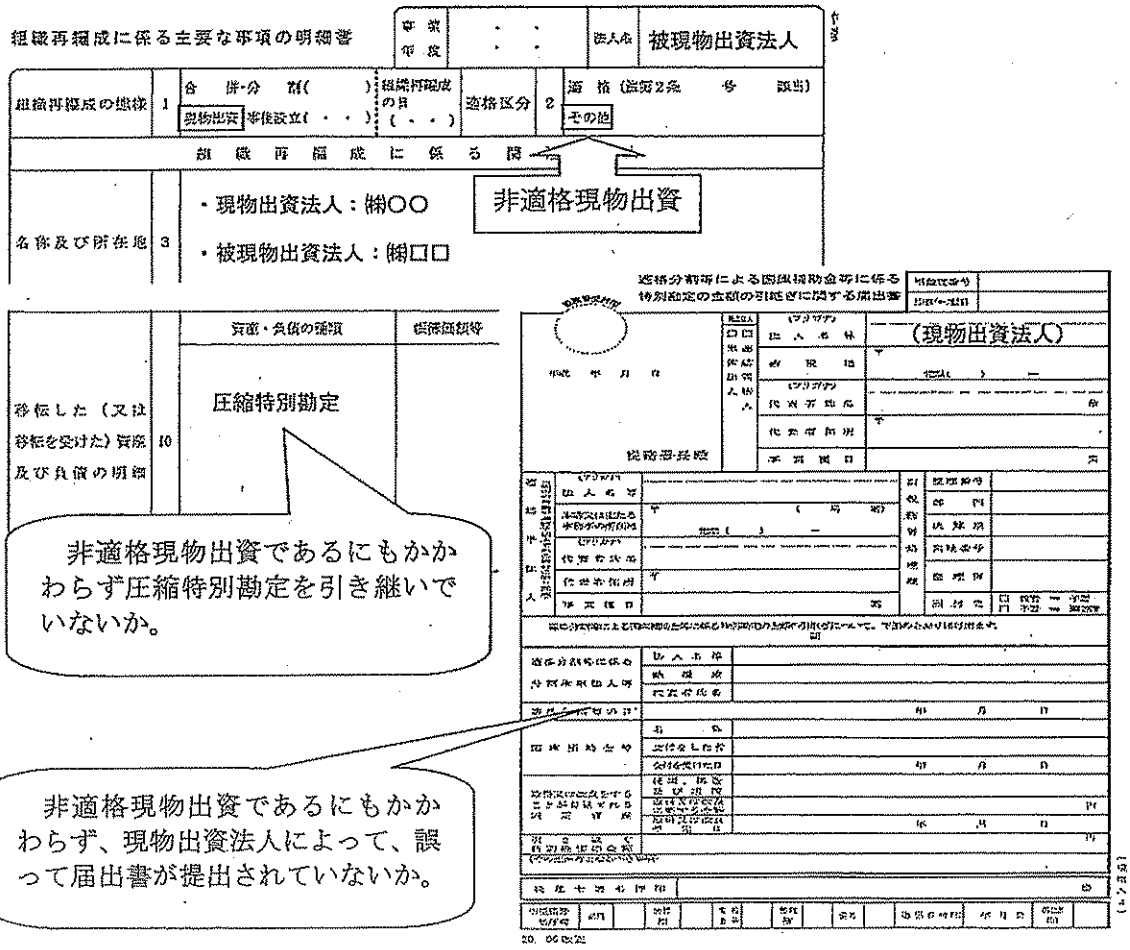
ポイント

適格現物出資に係る被現物出資法人において圧縮対象資産の取得等をすることが見込まれる場合には、当該被現物出資法人は、現物出資法人が有する圧縮特別勘定の金額のうち当該取得等に充てようとする部分の金額及び期中特別勘定の金額の引継ぎを受けることとされています（法法 43⑧三、48⑧三、措法 64 の 2④三、65 の 8④三、65 の 12⑤三、65 の 14⑤三）。

なお、この引継ぎを受ける場合には、現物出資法人によって、その適格現物出資の日以後 2 月以内に特別勘定の金額の引継ぎに関する届出書が納税地の所轄税務署長に提出されている必要があります（法法 43⑨、48⑨、措法 64 の 2⑤、65 の 8⑤、65 の 12⑥、65 の 14⑥）。

一方、非適格現物出資の場合には、現物出資法人から圧縮記帳に係る特別勘定の引継ぎを受けることはできません。

着眼点



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（外国税額控除）

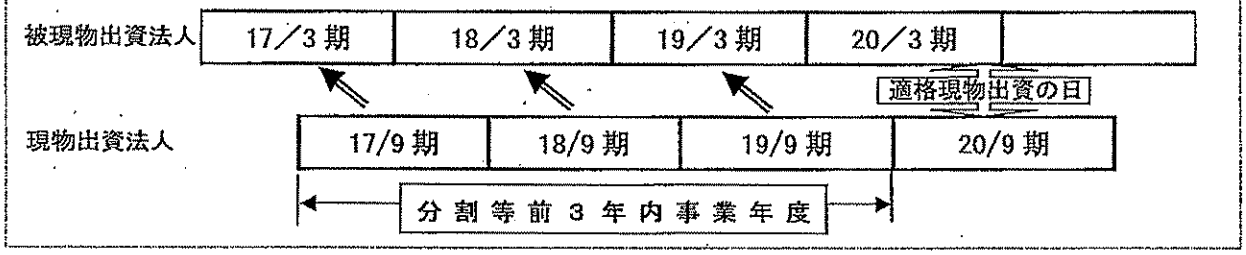
適格現物出資が行われた場合、現物出資法人から外国税額の控除余裕額又は控除限度超過額の引継ぎが適正に行われているか。

ポイント

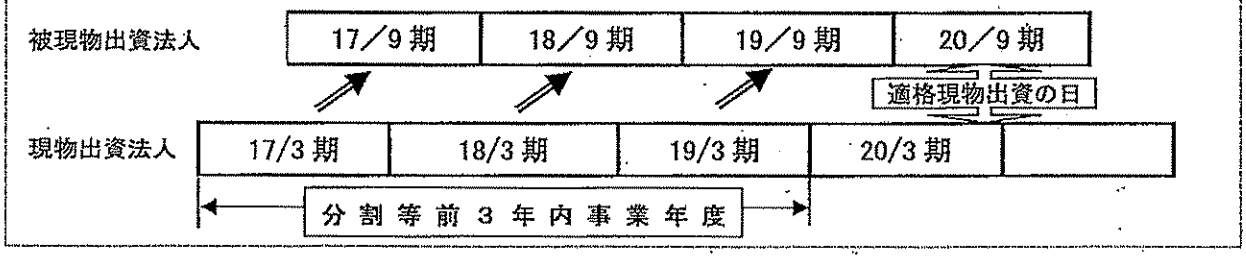
適格現物出資が行われた場合において、被現物出資法人が、適格現物出資の日以後 3 月以内に所轄税務署長に届出書を提出することを条件として、現物出資法人から現物出資事業に係る分割等前 3 年内事業年度の控除余裕額又は控除限度超過額を引き継ぐことができることとされています（法法 69⑤⑥、法規 29 の 2）。

着眼点

【①のパターン】



【②のパターン】



＜現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度に対応する被現物出資法人の事業年度＞

現物出資法人の事業年度	対応する被現物出資法人の事業年度
①　現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度（②及び③に該当するものを除く。）	現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度開始の日の属する被現物出資法人の各事業年度
②　現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日が、被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日前である場合の現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度	現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度終了の日の属する被現物出資法人の各事業年度
③　現物出資法人の分割等前 3 年内事業年度のうち、被現物出資法人の分割承継等事業年度開始の日以後に開始したもの	被現物出資法人の分割承継等事業年度開始の日の前日の属する事業年度

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

キーワード

分割等前３年内事業年度・・・適格現物出資の日の属する事業年度開始の日前３年以内に開始した各事業年度をいいます（法法 69⑤三）。

分割承継等事業年度・・・・・被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度をいいます（法令 146③三）。

要確認事項

届出書の内容どおりの引継ぎが行われており、かつ、その対象とした事業年度が適正であるかを確認する必要があります。

参　考

現物出資法人の控除限度額又は控除対象外国法人税の額のうち移転を受けた事業に係る部分の金額は、その現物出資法人のそれぞれの事業年度ごとに次の算式により計算した金額とされています（法令 146⑨）。

〔現物出資法人の移転事業に係る控除限度額〕

$$\text{現物出資法人の控除限度額（注 1）} \times \frac{\text{現物出資法人の移転事業に係る国外所得金額}}{\text{現物出資法人の国外所得金額}}$$

（注 1）　現物出資法人の**分割等前３年内事業年度**において法人税の額から控除した控除対象外国法人税の額に相当する部分の金額を除きます。

〔現物出資法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額〕

$$\text{現物出資法人の移転事業に係る控除対象外国法人税の額} \times \frac{\text{(A)}-\text{((A)のうち既に控除された金額（注 2）)}}{\text{現物出資法人の控除対象外国法人税の額(A)}}$$

（注 2）　既に控除された金額とは、現物出資法人の**分割等前３年内事業年度**において法人税、道府県民税、市町村民税から控除した金額をいいます。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（デット・エクイティ・スワップ）

非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップが行われた場合、被現物出資法人（債務者）における資本金等の額の調整は適正に行われているか。

ポイント

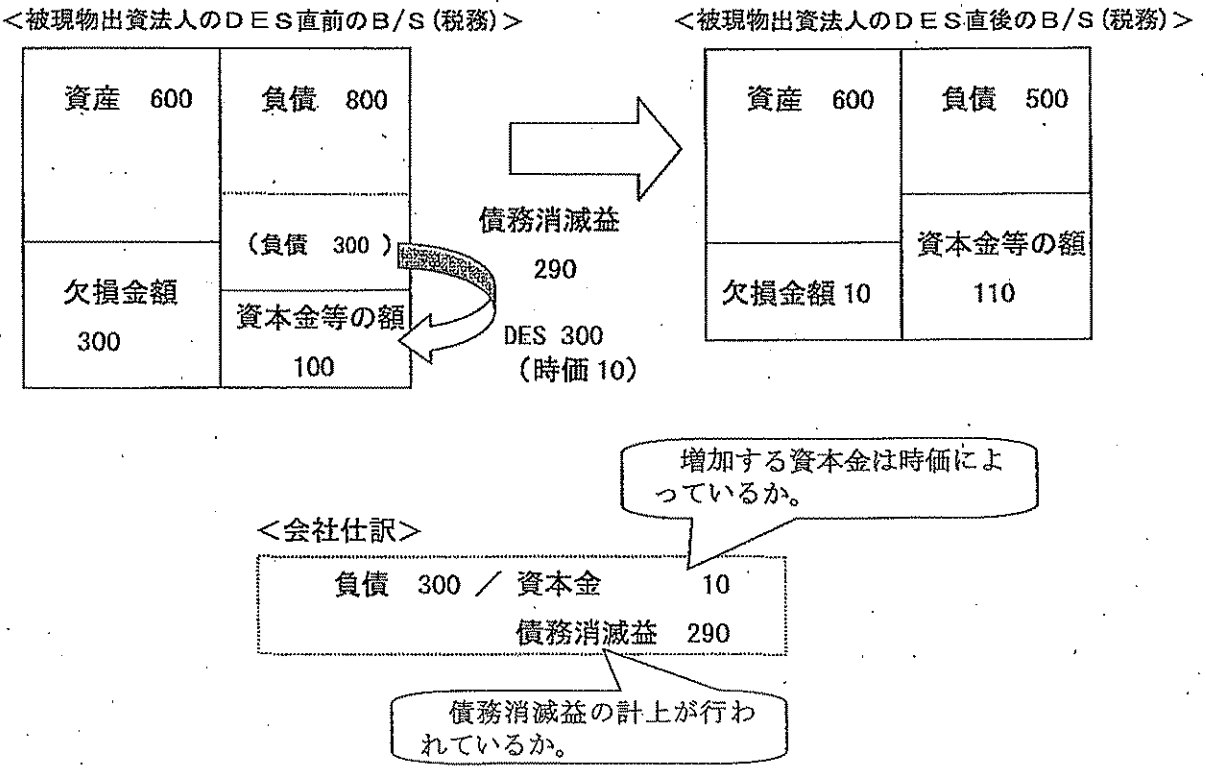
新株の発行に伴い増加する資本金等の額については、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額とされています（法令 8①一）。このため、被現物出資法人が非適格現物出資に該当するデット・エクイティ・スワップ（ＤＥＳ）により自己宛債権の給付を受けた場合、増加する資本金等の額は、その給付を受けた債権の時価に相当する金額となります。

したがって、その債権の時価が混同（※）により消滅する債務の帳簿価額を下回るときは、その差額を債務消滅益として認識する必要があります。

適格現物出資の場合には、現物出資法人から移転を受ける債権の適格現物出資の直前の当該現物出資法人の帳簿価額に相当する金額が被現物出資法人において増加する資本金等の額となります（法令 8①八）。

※ 混同とは、債権と債務とが同一の者に帰属することをいう。

着眼点



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

キーワード

デット・エクイティ・スワップ（ＤＥＳ）・・・債務（Debt）と株式（Equity）を交換（Swap）する取引をいい、債権者がその有する債権を債務者に対して現物出資することをいいます。このため一般には「債務の株式化」ともいわれています。

参　考

会社更生法等の法的整理及び一定の私的整理において**デット・エクイティ・スワップ**が行われる場合には、その**デット・エクイティ・スワップ**による債務消滅益の額は、会社更生法等による債務免除等があった場合の期限切れ欠損金の損金算入制度の対象となります（法法 59①一、②一）。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（減価償却資産）

現物出資法人が適格現物出資により移転する減価償却資産に係る減価償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資により減価償却資産を被現物出資法人に移転する場合において、現物出資法人がその減価償却資産について償却額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、適格現物出資の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法 31②）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法 31③、法規 21 の 2）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

事業年度	・・	法人名	現物出資法人		
組織再編成の態様	1	合併・分割（　） 現物出資・事後設立（・・）	組織再編成の日（・・）	適格区分	2 適格（法第2条　号　該当） その他
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	3	・現物出資法人：㈱○○ ・被現物出資法人：㈱□□			

移転した（又は移転を受けた）資産及び負債の明細	10	資産・負債の種類	帳簿価額等	資産・負債の種類
		建物B		200
		構築物		50
		機械装置		30

適格現物出資により減価償却資産を移転している場合は、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書

法人番号	現物出資法人
納税地	〒
代表者氏名	
代表者住所	〒
事業種目	
税務署長殿	

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

Ⅳ 現物出資編　《５ 現物出資に伴う所得計算の特例：現物出資法人編》

＜現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分＞

① 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度　・・　法人名　現物出資法人（　　）

			建物A	建物B			
資産区分	種類	1					
	構造	2					
	細目	3					
	取得年月日	4	・・	・・	・・	・・	・・
	事業の用に供した年月	5					
	耐用年数	6	年	年	年	年	年
償却額計算	取得価額又は製作価額	7	外 円	外 円	外 円	外 円	外 円
	直接控除による積立金計上額	8					
	差引取得価額 (7)−(8)	9					
償却限度額	償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額	10	500	200			
	期末現在の積立金の額	11					
	積立金の期中取崩額	12					
	差引帳簿記載金額 (10)−(11)−(12)	13	外△	外△	外△	外△	外△
	損金に算入した償却限度額	14					
	繰越から戻り越した償却限度額	15	外	外	外	外	外
	合計 (13)+(14)+(15)	16					
平成19年3月31日以前の場合	残存価額	17					
	差引償却額又は償却不足額 (16)−(17)	18					

備考
1 この表には、減価償却資産の償却方法の届出を行った資産について、(2)租税特別措置法による特別償却の規定の適用を受ける資産については、「34」欄の金額については、適用年数、適用年数、適用年数等及び償却方法に
2 租税特別措置法による特別償却の規定の適用を受ける場合には、「特別償却限

建物Ｂの記載がないことから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

＜現物出資の日の属する事業年度分＞

① 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度　・・　法人名　現物出資法人（　　）

			建物A				
資産区分	種類	1					
	構造	2					
	細目	3					
	取得年月日	4	・・	・・	・・	・・	・・
	事業の用に供した年月	5					
	耐用年数	6	年	年	年	年	年
償却額計算	取得価額又は製作価額	7	外 円	外 円	外 円	外 円	外 円
	直接控除による積立金計上額	8					
	差引取得価額 (7)−(8)	9					
償却限度額	償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額	10	450				
	期末現在の積立金の額	11					
	積立金の期中取崩額	12					
	差引帳簿記載金額 (10)−(11)−(12)	13	外△	外△	外△	外△	外△
	損金に算入した償却限度額	14					
	繰越から戻り越した償却限度額	15	外	外	外	外	外
	合計 (13)+(14)+(15)	16					
平成19年3月31日以前の場合	残存価額	17					
	差引償却額又は償却不足額 (16)−(17)	18					
	償却額の調整額	19					
	償却額の調整後の償却額	20					
平成19年3月31日以前の場合	差引償却額 (18)+(19)−(20)	21	円	円	円	円	円
	償却限度額	22	( )	( )	( )	( )	( )

備考
1 この表には、減価償却資産の償却方法の届出を行った資産について、(2)租税特別措置法による特別償却の規定の適用を受ける資産については、「34」欄の金額については、適用年数、適用年数、適用年数等及び償却方法を用いてする他
2 租税特別措置法による特別償却の規定の適用を受ける場合には、「特別償却限

参　考

「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 21 の 2）。

1　現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
2　被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
3　適格現物出資の日
4　被現物出資法人に移転をする減価償却資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
5　その他参考となるべき事項

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（繰延資産）

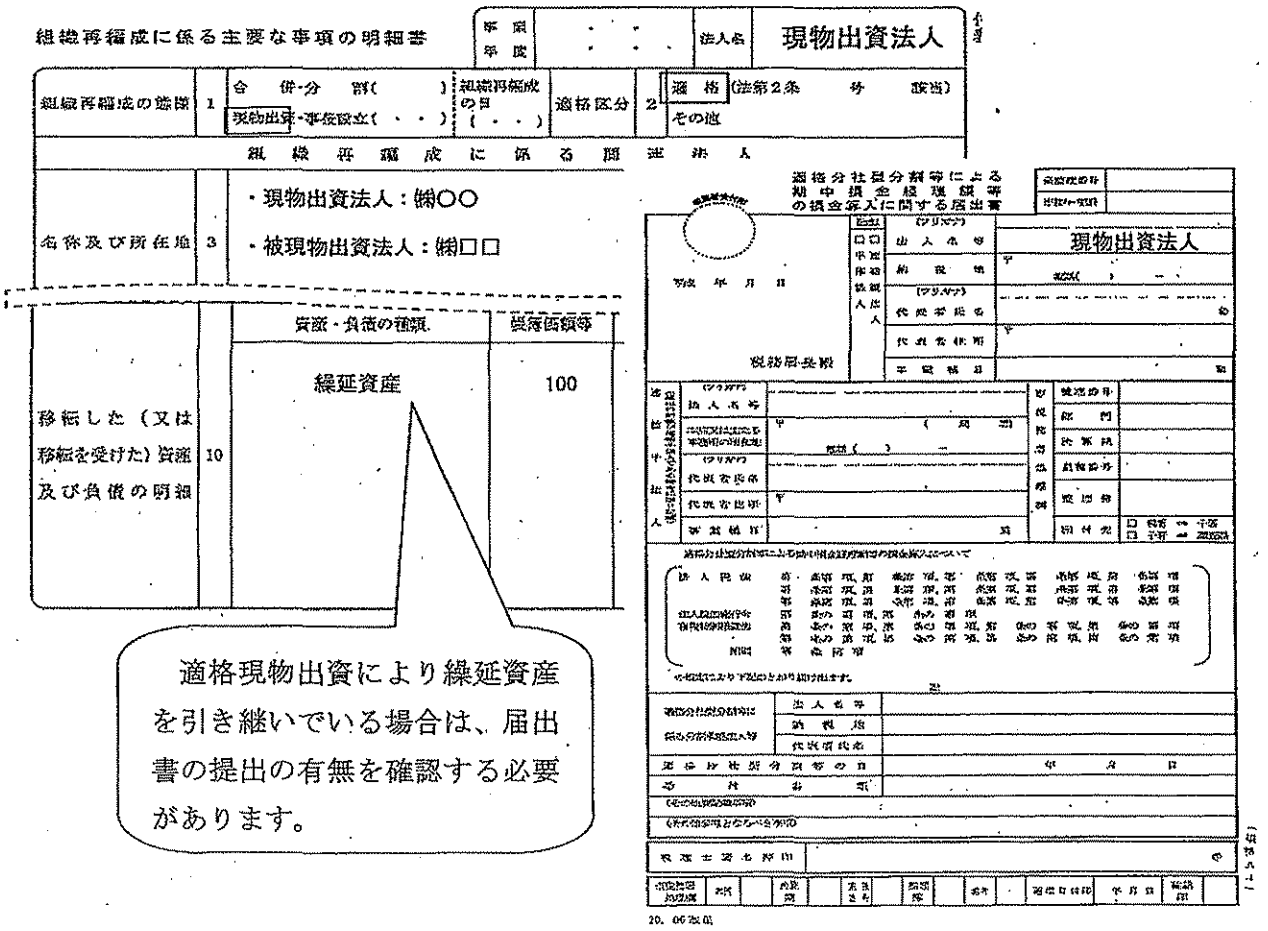
現物出資法人が適格現物出資により移転する繰延資産に係る償却費を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資により移転する資産、負債又は契約と関連を有する繰延資産を引き継ぐ場合において、現物出資法人がその繰延資産について償却額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、適格現物出資の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の計算上、損金の額に算入することとされています（法法 32②）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法 32③、法規 21 の 3）。

着眼点



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

＜現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分＞

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書　事業年度又は連結事業年度 ・・　法人名 現物出資法人（　　）

別表十六(六) 平二十・四・一以後終了事業

Ⅰ 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書						
繰延資産の種類	1	権利金A	権利金B			
支出した年月	2	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・
支出した金額	3	300 円	100 円	円	円	円
償却期間の月数	4	月	月	月		
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5					

権利金Ｂの記載がないことから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

＜現物出資の日の属する事業年度分＞

① 繰延資産の償却額の計算に関する明細書　事業年度又は連結事業年度 ・・　法人名 現物出資法人（　　）

別表十六(六) 平二十・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

Ⅰ 均等償却を行う繰延資産の償却額の計算に関する明細書						
繰延資産の種類	1	権利金A				
支出した年月	2	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・	昭 平 ・
支出した金額	3	300 円	円	円	円	円
償却期間の月数	4	月	月	月	月	月
当期の期間のうちに含まれる償却期間の月数	5					
当期分の償却限度額	6	円	円	円	円	円

参　考

「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 21 の 3）。

1　現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

2　被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

3　適格現物出資の日

4　被現物出資法人に引き継ぐ繰延資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細

5　4 の繰延資産が関連を有する資産等の種類及び名称並びに関連があると認められる説明

6　その他参考となるべき事項

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（一括償却資産）

現物出資法人が適格現物出資により移転する一括償却資産に係る損金算入額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資により被現物出資法人に一括償却資産（適格現物出資により移転する事業の用に供するために取得したものであり、かつ、それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限ります。）の引継ぎを行う場合において、現物出資法人がその一括償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、適格現物出資の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令 133 の 2②、法規 27 の 18）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 133 の 2③、法規 27 の 17）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

事業年度	・・ ・・	法人名	現物出資法人

組織再編成の態様	1	合併・分割（　） 現物出資・事後設立（・・）	組織再編成の日（・・）	適格区分	2 適格（法第２条　号　該当） その他
組織再編成に係る関連法人					
名称及び所在地	3	・現物出資法人：㈱○○ ・被現物出資法人：㈱□□			
移転した（又は移転を受けた）資産及び負債の明細	10	資産・負債の種類：一括償却資産	帳簿価額等：450		

適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書

法人名等	現物出資法人
代表者氏名	
代表者住所	
事業年度	
税務署長殿	

適格現物出資により一括償却資産を引き継いでいる場合は、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

＜現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分＞

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書　事業年度又は連結事業年度　・・　・・　法人名　現物出資法人（　）

別表十六(9) 平二十・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

事業の用に供した事業年度又は連結事業年度	1	平・・ 平・・	平・・ 平・・	平・・ 平・・	平・・ 平・・ X期	平・・ 平・・ X1期	(当期分)
同上の事業年度又は連結事業年度において事業の用に供した一括償却資産の取得価額の合計額	2	円	円	円	円 600	円 300	円 400
当期の月数（事業の用に供した事業年度の中間申告又は連結事業年度の連結中間申告の場合は、当該事業年度又は連結事業年度の月数）	3	月	月	月	月	月	月
当期分の損金算入限度額 (2)×$\frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円	円	円
当期損金算入額	5						
当期損金算入不足額 (4)−(5)	6						

＜現物出資の日の属する事業年度分＞

① 一括償却資産の損金算入に関する明細書　事業年度又は連結事業年度　・・　・・　法人名　現物出資法人（　）

別表十六(9) 平二十・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

事業の用に供した事業年度又は連結事業年度	1	平・・ 平・・	平・・ 平・・	平・・ 平・・	平・・ 平・・ X1期	平・・ 平・・ X2期	(当期分)
同上の事業年度又は連結事業年度において事業の用に供した一括償却資産の取得価額の合計額	2	円	円	円	円 150	円 200	円
当期の月数（事業の用に供した事業年度の中間申告又は連結事業年度の連結中間申告の場合は、当該事業年度又は連結事業年度の月数）	3	月	月	月	月	月	月
当期分の損金算入限度額 (2)×$\frac{(3)}{36}$	4	円	円	円	円	円	円
当期損金算入額	5						
当期損金算入不足額 (4)−(5)	6						
当期損金経理額	7						
当期からの繰越額	8						
同上のうち当期損金算入額							

一括償却資産が減少していることから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

参　考

「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 27 の 17）。

1　現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
2　被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
3　適格現物出資の日
4　被現物出資法人に引き継ぐ一括償却資産に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
5　その他参考となるべき事項

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（繰延消費税額等）

現物出資法人が適格現物出資により移転する繰延消費税額等に係る損金経理額を費用の額として計上している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資により被現物出資法人に繰延消費税額等（適格現物出資により移転する資産に係るものであり、かつ、それを証する事項を記載した書類が保存されているものに限ります。）の引継ぎを行う場合において、現物出資法人がその繰延消費税額等について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その額（期中損金経理額）のうち、当該繰延消費税額等を 60 で除し、これに適格現物出資の日の属する事業年度開始の日からその現物出資の日の前日までの期間の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令 139 の 4⑦、法規 28 の 3）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 139 の 4⑧、法規 28 の 2）。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書

事業年度	・・ ・・	法人名	現物出資法人

組織再編成の態様	1	合併・分割（　） 現物出資・事後設立（・・）	組織再編成の日（・・）	適格区分	2 適格（法第2条　号　該当） その他
組織再編成に係る名称及び所在地	3	・現物出資法人：㈱○○ ・被現物出資法人：㈱□□			
移転した（又は移転を受けた）資産及び負債の明細	10	資産・負債の種類：繰延消費税額等	帳簿価額等：450		

適格現物出資により繰延消費税額等を引き継いでいる場合は、届出書の提出の有無を確認する必要があります。

適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書

法人名等	現物出資法人
納税地	〒（　）－
代表者氏名	
代表者住所	〒
事業年度	

税務署長殿

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

Ⅳ 現物出資編　《５ 現物出資に伴う所得計算の特例：現物出資法人編》

＜現物出資の日の属する事業年度の前事業年度分＞

① 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書

平成十六年・平二十・四・一以後終了事業年度

事業年度又は連結事業年度	・・	法人名	現物出資法人

繰延消費税額等（発生した事業年度又は連結事業年度）		1	円 (平・・ 平・・)	円 (平・・ 平・・)	円 (平・・ 平・・)	円 600 (平X期)	円 300 (平X1期)	円 400 (当期分)
当期の損金算入限度額 (1)×当期の月数/60 (当期開始分については (1)×当期の月数/60×1/2)		2						
当期損金算入額		3						
差引	損金算入不足額 (2)－(3)	4						
	損金算入限度超過額 (3)－(2)	5						
損金算入限度超過額	前期からの繰越額	6						
	同上のうち当期損金認容額 ((4)と(6)のうち少ない金額)	7						
	翌期への繰越額 (6)＋(5)－(7)	8						

繰延消費税額等が減少していることから、現物出資により移転していないか確認する必要があります。

＜現物出資の日の属する事業年度分＞

① 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書

平成十六年・平二十・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

事業年度又は連結事業年度	・・	法人名	現物出資法人

繰延消費税額等（発生した事業年度又は連結事業年度）		1	円 (平・・ 平・・)	円 (平・・ 平・・)	円 300 (平X期)	円 150 (平X1期)	円 200 (平X2期)	円 (当期分)
当期の損金算入限度額 (1)×当期の月数/60 (当期開始分については (1)×当期の月数/60×1/2)		2						
当期損金算入額		3						
差引	損金算入不足額 (2)－(3)	4						
	損金算入限度超過額 (3)－(2)	5						
損金算入限度超過額	前期からの繰越額	6						
	同上のうち当期損金認容額 ((4)と(6)のうち少ない金額)	7						
	翌期への繰越額 (5)＋(6)－(7)	8						

参　考

「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 28 の 2)。

1　現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

2　被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

3　適格現物出資の日

4　被現物出資法人に引き継ぐ繰延消費税額等に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細

5　その他参考となるべき事項

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（貸倒引当金）

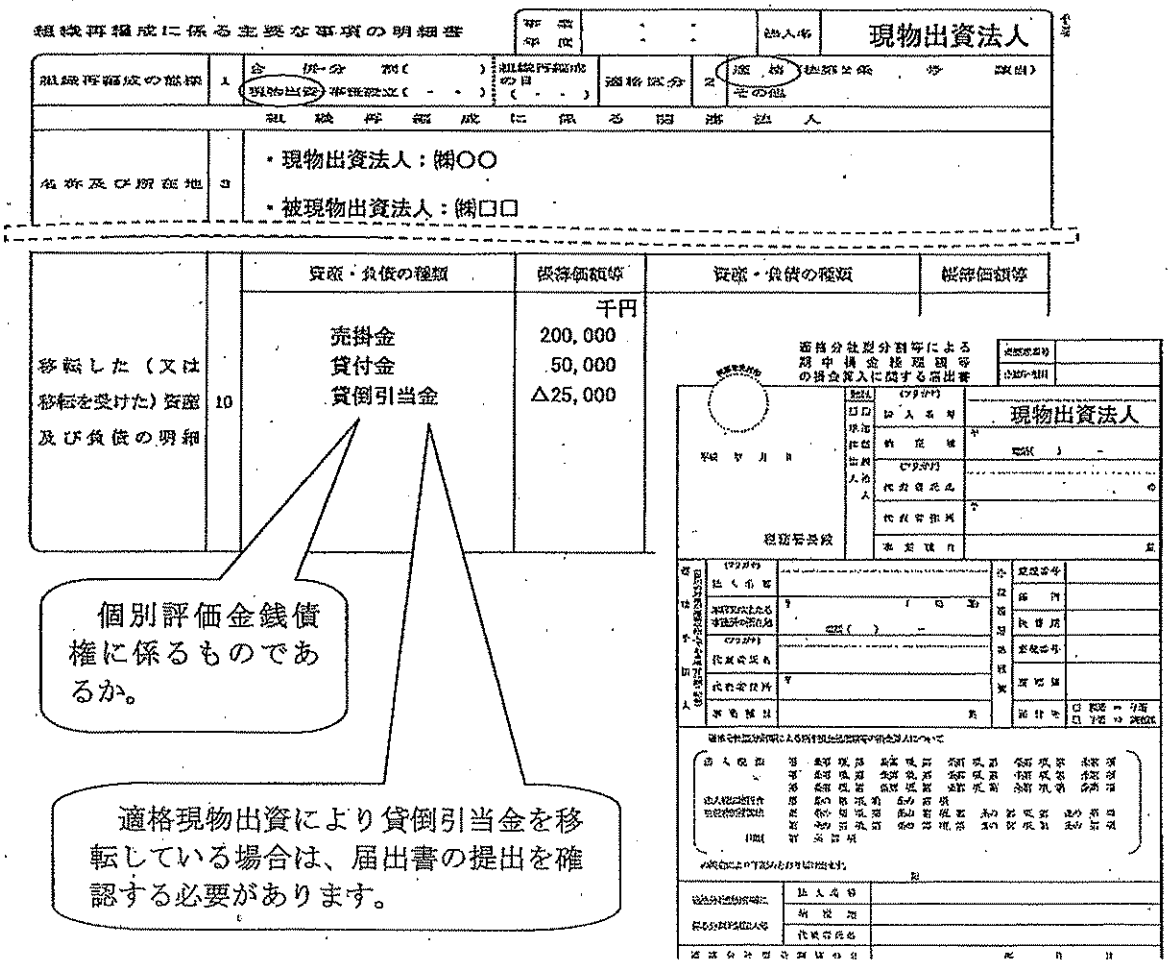
現物出資法人が適格現物出資により移転する個別評価金銭債権に係る貸倒引当金を設定している場合は、期中損金経理額等の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資により、個別評価金銭債権を被現物出資法人に移転する場合において、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度において当該個別評価金銭債権につき**期中貸倒引当金勘定**を設けたときは、適格現物出資の直前の時を事業年度終了の時とした場合に計算される繰入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法 52⑤）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法 52⑥、法規 25 の 6）。

着眼点



税理士情報ネットワーク
TAINS
Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

キーワード

期中貸倒引当金勘定・・・適格現物出資により、被現物出資法人に個別評価金銭債権を移転する場合において、その債権について設けた貸倒引当金勘定に相当するものをいいます（法法 52⑤）。

参　考

1　「適格分社型分割等による期中損金経理額等の損金算入に関する届出書」には、以下の事項を記載する必要があります（法規 25 の 6）。

(1) 現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
(2) 被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
(3) 適格現物出資の日
(4) 期中貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
(5) その他参考となるべき事項

2　「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出し、承認を受けることにより、適格現物出資の日の属する事業年度及びその事業年度の翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率の特別な計算方法を用いることができます。（P376 参照）

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（圧縮記帳に係る特別勘定）

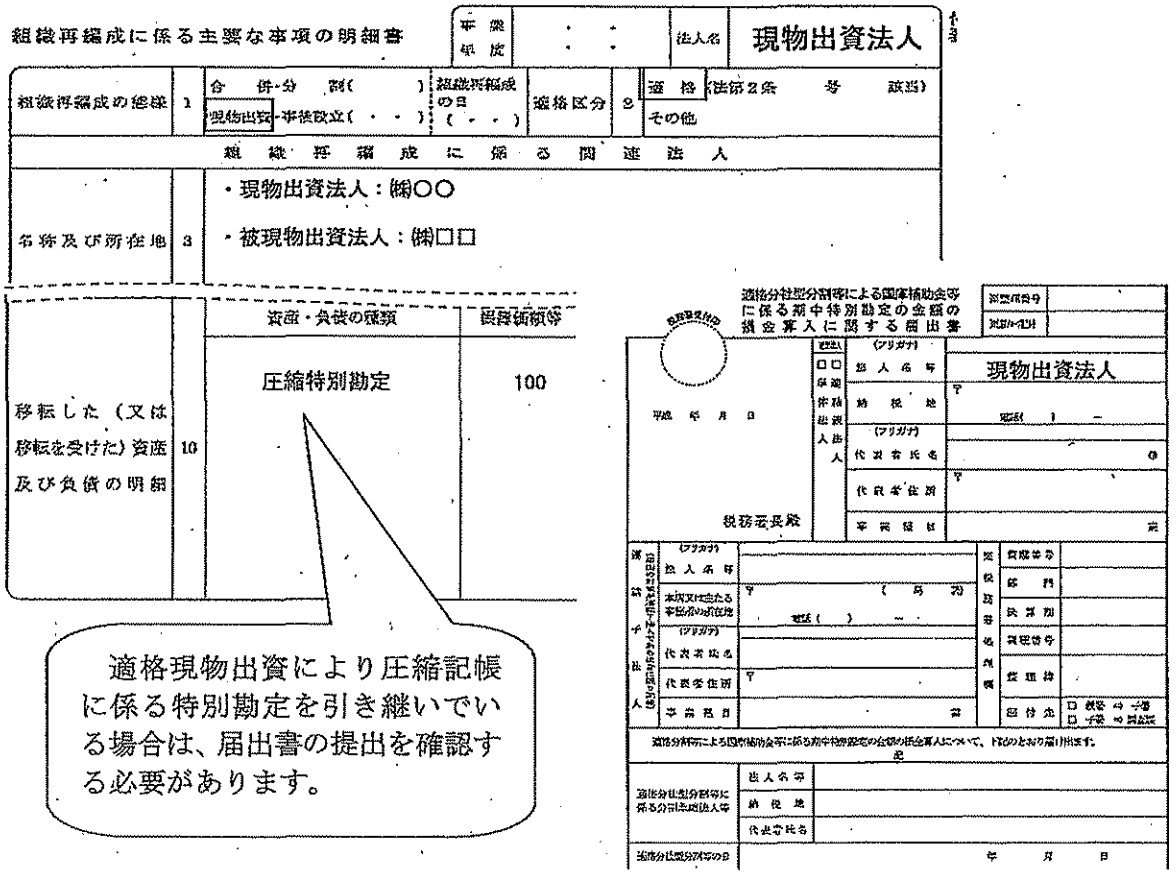
現物出資法人が適格現物出資により移転する圧縮記帳に係る特別勘定の設定額を費用の額としている場合は、期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書が提出されているか。

ポイント

適格現物出資に係る現物出資法人が、適格現物出資の日の属する事業年度の開始の時からその直前の時までの期間内に、特別勘定の金額に相当するもの（期中特別勘定）を費用の額としたときは、その期中特別勘定の金額は、現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法 43⑥、48⑥、措法 64 の 2②、65 の 8②、65 の 12③、65 の 14③）。

この場合、現物出資法人は、適格現物出資の日以後 2 月以内に適格分社型分割等による期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法 43⑦、48⑦、措法 64 の 2③、65 の 8③、65 の 12④、65 の 14④）。

着眼点



税理士情報ネットワーク
TAINS
Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

参　考

適格分社型分割等による期中特別勘定の金額の損金算入に関する届出書の記載内容は、圧縮記帳の種類により異なりますが、例えば国庫補助金等の場合には、以下の事項を記載する必要があります（法規 24 の 4）。

1　現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
2　被現物出資法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
3　適格現物出資の日
4　取得又は改良をすることが見込まれる固定資産の種類、構造及び規模並びにその取得又は改良に要することが見込まれる金額及びその取得又は改良予定日
5　期中特別勘定の金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
6　その他参考となるべき事項

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（貸倒引当金）

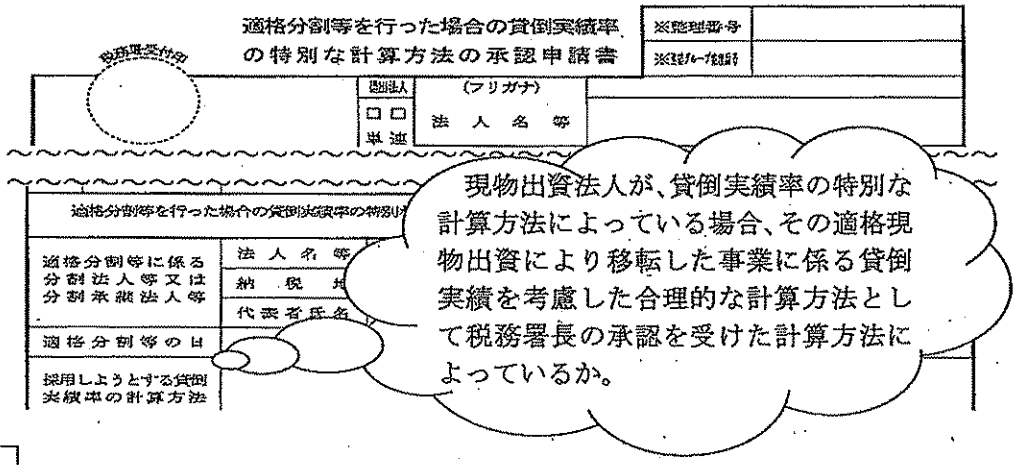
適格現物出資に係る被現物出資法人において、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金について貸倒実績率の特別な計算方法を用いている場合は、その計算方法について承認を受けているか。

ポイント

被現物出資法人が、適格現物出資の日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度において、貸倒実績率をその適格現物出資により移転をする事業に係る貸倒れの実績を考慮した合理的な方法により計算した割合を用いることについて、所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度及びその翌事業年度開始の日以後 2 年以内に終了する各事業年度の貸倒実績率は、その承認を受けた方法により計算した割合とすることとされています（法令 97①）。

その承認を受けようとする場合には、適格現物出資の日以後 2 月以内に「適格分割等を行った場合の貸倒実績率の特別な計算方法の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法令 97②、法規 25 の 5）。

着眼点



要確認事項

承認申請等により、適格現物出資に伴い移転した事業に係る貸倒れ状況等を確認し、その計算の適否を検討する必要があります。

また、承認を受けた特別な計算方法は、承認日の属する事業年度以後の事業年度に適用しているかを確認する必要があります。

参 考

この承認申請は、貸倒実績率そのものの認定を行うものではなく、その計算方法について承認を行うものであるため、法人が採用する方法が、適格現物出資により被現物出資法人に移転する事業に係る貸倒れの実績と、現物出資法人に残る事業に係る貸倒れの実績とを考慮した合理的な方法であるか否かを判断することになります（法令 97①）。

現物出資法人についても、同様の規定が設けられています（法令 97①）。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（特定資産譲渡等損失額）

特定適格合併等に該当する適格現物出資により現物出資法人から引継ぎを受けた資産の譲渡等損失額が計上されていないか。

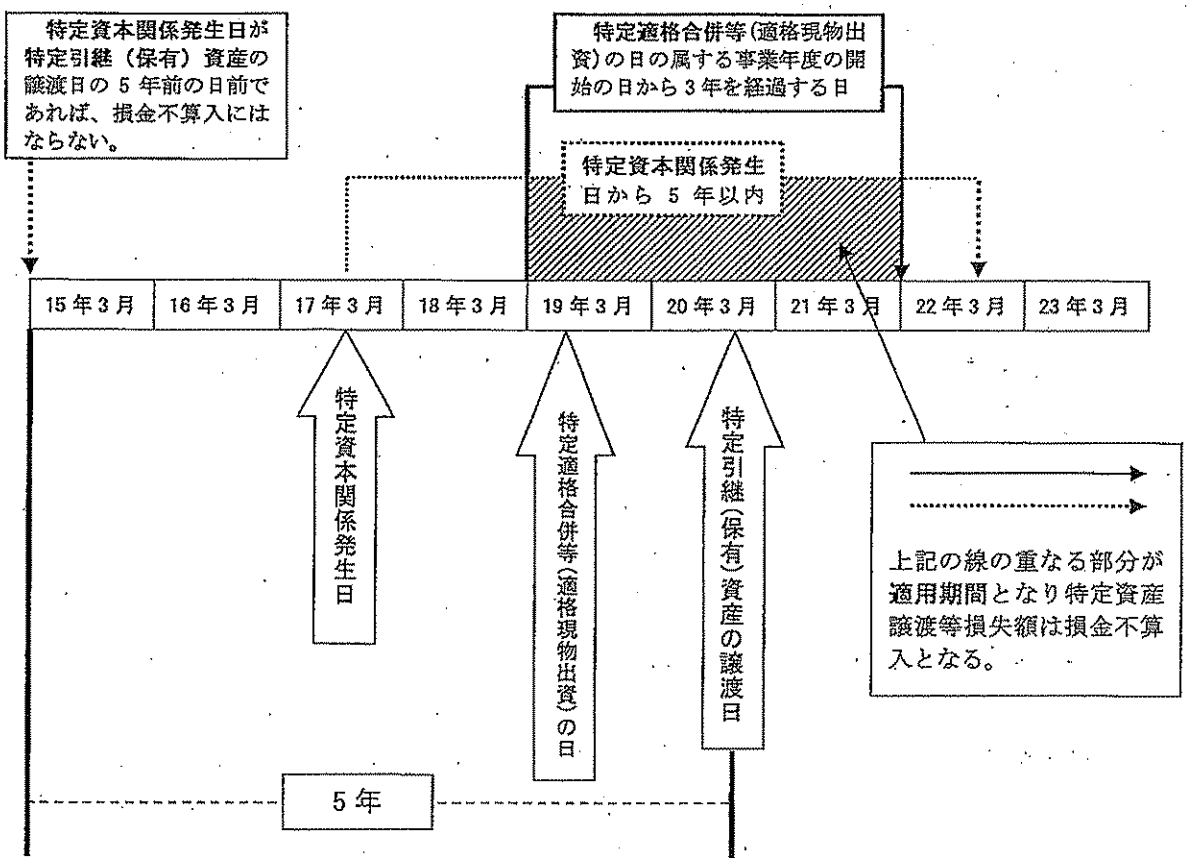
ポイント

特定資本関係のある法人との間で**特定適格合併等**に該当する適格現物出資を行った場合に、その**特定資本関係**がその被現物出資法人の適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の５年前の日以後に生じているときは、その適格現物出資の日の属する事業年度開始の日から３年を経過する日までに生じた特定資産譲渡等損失額は損金不算入となります。ただし、その経過する日がその**特定資本関係**が生じた日以後５年を経過する日後となる場合にあっては、その５年を経過する日までの期間となります（法法62の7①）。

特定資産譲渡等損失額とは次の金額の合計額をいいます（法法62の7②）。

1　**特定引継資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定引継資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額（法法62の7②一、法令123の8②～⑪）

2　**特定保有資産**の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から**特定保有資産**の譲渡又は評価換えによる利益の合計額を控除した金額（法法62の7②二、法令123の8⑫⑬）



税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

着眼点

損益計算書 20年３月
売上 ○○
原価 △△

土地譲渡損×××
当期利益 ・・・・

譲渡損計上年度以前３年内の事業年度中に適格現物出資を行っている。

土地等の譲渡損失の計上がある。

付表
「組織再編成に係る主要な事項明細書」

現物出資年月日 18年５月１日
適格現物出資

被現物出資法人 ㈱ABC
現物出資法人 ㈱○○

特定資産譲渡等損失額の損金不算入及び特定資本関係発生日における時価が帳簿価額を下回っていない資産に関する明細書

事業年度又は連結事業年度	・ ・ 20・3・31	法人名	㈱ABC ( )

別表十四(四) 平二十・四・一以後終了事

Ⅰ 特定資産譲渡等損失額の損金不算入に関する明細書

当期中の適用期間	1	19・4・1 20・3・31	特定保有	(1)の期間における特定保有資産の譲渡等特定事由による損失の額	17 円
特定適格合併等の区分	2	適格現物出資		(1)の期間における特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額	18
特定適格合併等の日	3	18・5・1		特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額 (17)−(18)	19
特定適格合併等に係る被合併法人等の名称	4	㈱○○			
特定資本関係発生日	5	17・2・21			
(1)の期間における特定引継資産の譲渡等特定事由による損失の額	6	円			

特定資本関係発生日が適格現物出資の日の属する事業年度開始の日の５年前の日以後の場合、各欄が適正に記載されているか。

キーワード

特定資本関係・・・・・・・現物出資法人及び被現物出資法人との間に、いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数の 50%を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係をいいます（法法 57③、法令 112④）。

特定適格合併等・・・・・適格合併等のうち、共同で事業を営むためのものに該当しないものをいいます（法法 62 の７①）。

特定資本関係発生日・・・現物出資法人と被現物出資法人との間で 50%超の持株関係が生じた日をいいます（法法 62 の７②）。

特定引継資産 ・・・・・・被現物出資法人が現物出資法人から特定適格合併等により移転を受けた資産で、当該現物出資法人が特定資本関係発生日前から有していた資産（次の資産を除く。）をいいます（法法

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

62の７②一、法令123の８②)。

・棚卸資産(土地等を除く。)
・短期売買商品
・売買目的有価証券
・**特定適格合併等**の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たない資産
・**特定資本関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産

特定保有資産・・・・・・被現物出資法人が**特定資本関係発生日**前から所有していた資産をいいます(法法62の７②二)。ただし、次の資産を除きます(法令123の８⑫)。

・棚卸資産(土地等を除く。)
・短期売買商品
・売買目的有価証券
・**特定適格合併等**の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たない資産
・**特定資本関係発生日**における時価が帳簿価額を下回っていない資産

適用期間・・・・・・・・**特定適格合併等**の日の属する事業年度の開始の日から３年を経過する日(その経過する日がその**特定資本関係発生日**以後５年を経過する日後となる場合にあっては、その５年を経過する日)までの期間をいいます(法法62の７①)。

要確認事項

特定資本関係発生日は、別表七(一)付表一又は別表十四(四)で確認できますが、同別表が申告書に添付されていない場合には、被現物出資法人(現物出資法人)に現物出資法人(被現物出資法人)の株式の保有割合が発行済株式の50%超となった日を確認する必要があります。

損金不算入となる特定資産譲渡等損失額を**特定資本関係発生日**の属する事業年度の前事業年度末日の時価純資産価額により計算する特例があります(法令123の９①②④⑤⑥)。

参　考

非適格現物出資の場合には、資産を時価で受入れることとなるため、本制度の適用対象とはなりません。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（長期割賦販売等）

非適格現物出資であるにもかかわらず、現物出資法人の長期割賦販売等に係る繰延収益及び繰延費用を引き継いでいないか。

ポイント

非適格現物出資により、被現物出資法人が**長期割賦販売等**に該当する**資産の販売等**又は**リース譲渡**に係る契約の移転を受けた場合には、その契約当事者の立場を時価で譲り受けることとなるため、現物出資法人がその契約について行っていた**延払基準の方法**を、被現物出資法人において継続して行うことはできません。したがって、現物出資法人が**延払基準の方法**により繰り延べていた収益の額及び費用の額の処理は、当該現物出資法人において行うこととなります。

一方、適格現物出資によりその契約の移転を受けた場合には、その移転を受けた契約に係る収益の額及び費用の額についてその適格現物出資の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において**延払基準の方法**により経理したときは、延払基準を適用できることとされています(法令 128①)。

着眼点

組織再編成に係る主要な事項の明細書　事業年度　・・　法人名　付表

組織再編成の態様	1	合併・分割（　　） 現物出資・事後設立（・・）	組織再編成の日 （・・）	適格区分	2	適格（法第２条　号　該当） その他
組織再編成に係る関連法人						
名称及び所在地	3	現物出資法人　㈱○○ 被現物出資法人　㈱×× 非適格現物出資				

＜現物出資法人の現物出資の日の属する事業年度の消費税等の確定申告書＞

自 平成　年　月　日
至 平成　年　月　日
課税期間分の消費税及び地方消費税の（　　）申告書
（中間申告の場合の対象期間 自 平成　年　月　日 至 平成　年　月　日）

この申告書による消費税の税額の計算			
課税標準額	①	0000	03
消費税額	②		06
控除過大調整税額	③		07

付記事項				
割賦基準の適用	○	有	○	無	31
延払基準等の適用	○	有	○	無	32
工事進行基準の適用	○	有	○	無	33
適用	○	有	○	無	34
			○	無	35

現物出資法人の消費税申告書において延払基準等の適用が「有」となっている場合、移転した**長期割賦販売等**の契約に係るその収益の額及び費用の額の処理は適正か。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

キーワード

長期割賦販売等・・・・**資産の販売等**で次の条件により行われるもの及び**リース譲渡**をいいます(法法 63⑥、法令 127)。

(1) 3回以上に分割して対価の支払いを受けるもの

(2) 販売した資産を引き渡した日の翌日から最後の支払期日までの期間が２年以上であるもの

(3) 資産の引渡し前に支払いを受ける金額の合計が販売対価の額の３分の２以下となっているもの

資産の販売等・・・・・①資産の販売若しくは譲渡、②工事（製造を含みます。）の請負又は③役務の提供で、長期大規模工事の請負以外のものをいいます（法法 63①)。

リース譲渡・・・・・・法人税法上、リース取引による売買があったものとされるリース資産の引渡しをいいます（法法 63②、64 の 2①③)。

延払基準の方法・・・・次の算式により計算した金額を**長期割賦販売等**に係る収益の額及び費用の額とする方法等をいいます（法令 124①②)。

$$\text{収益の額} = \text{販売対価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払期日が到来するものの合計額}}{\text{販売対価の額(A)}}$$

$$\text{費用の額} = \text{販売原価の額} \times \frac{\text{(A)のうち当事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{販売対価の額(A)}}$$

※ **リース譲渡**については、販売対価の額から利息相当額を区分して、利息法により収益計上する方法も**延払基準の方法**とされます（法令 124①二)。

要確認事項

非適格現物出資の場合、被現物出資法人が現物出資法人から引き継いだ**長期割賦販売等**に係る契約について、非適格現物出資の日の属する事業年度以後の決算において**延払基準の方法**により経理していた場合には、その**延払基準の方法**により計上された収益及び費用は過大となりますので注意が必要です。

なお、**延払基準の方法**により経理していたことにより、現物出資法人において計上されていなかった非適格現物出資により移転した契約に係る収益及び費用は、非適格現物出資を行ったことに伴いその契約上の地位がその時の時価により譲渡したものとされることから、被現物出資法人に B/S 科目(売掛金・未収入金等)として引き継がれることとなります。

参 考

リース譲渡については、**延払基準の方法**のほかに、所定の明細の記載を条件として、一定の計算によりその対価の額を利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分する特例計算をすることができます（法法 63②⑦、法令 124③④)。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（金銭債務の償還差益）

適格現物出資に係る被現物出資法人が、現物出資法人から社債券等の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算は適正に行われているか。

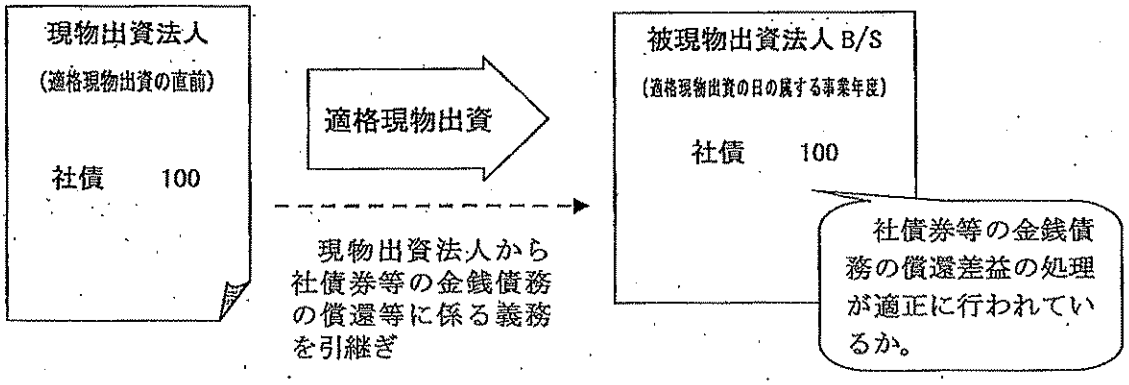
ポイント

被現物出資法人が、適格現物出資により現物出資法人が発行した社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合には、その社債券等の金銭債務の償還差益（金銭債務に係る収入額がその債務額を超える場合のその超える部分の金額）の益金算入の処理も引き継がれます。

この場合の益金算入額は、社債券等の金銭債務の償還差益の額をその償還期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数（適格現物出資の日の属する事業年度の場合は、適格現物出資の日から当該事業年度終了の日までの月数）を乗じて計算した金額となります（法令 136 の 2③）。

なお、社債券等の金銭債務の償還差損（金銭債務に係る収入額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額）についても同様です。

着眼点



要確認事項

適格現物出資により被現物出資法人が現物出資法人から社債券等の金銭債務の償還等に係る義務の引継ぎを受けている場合、償還差益の益金算入額の計算が適正に行われているか確認する必要があります。

税理士情報ネットワーク TAINS Tax Accountant Information Network System
この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

（所得税額控除）

所得税額控除の計算において、非適格現物出資に係る現物出資法人の利子配当等の元本の所有期間を被現物出資法人の所有期間とみなしていないか。

ポイント

適格現物出資により、現物出資法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、現物出資法人の元本の所有期間は、被現物出資法人の所有期間とみなして控除対象となる所得税額を計算することとなります(法令 140 の 2④)。これは、個別法、銘柄別簡便法いずれの方法により所得税の額を計算する場合も同様です。

一方、非適格現物出資により、現物出資法人から利子配当等の元本の移転を受けた場合には、現物出資法人の元本の所有期間は、被現物出資法人の所有期間とはみなされません。

着眼点

＜現物出資の日が 19 年 4 月 1 日（非適格現物出資）の例＞

所得税額の控除及びみなし配当金額の一部の控除に関する明細書

事業年度	19・4・1 20・3・31	法人名	被現物出資法人

別表六(一)　平二十・四・一以後終了事業年度分

Ⅰ　所得税額の控除に関する明細書

区分		収入金額	①について課される所得税額	②のうち控除を受ける所得税額
		①	②	③
預貯金の利子及び合同運用信託の収益の分配	1	円	円	円
公社債の利子等	2			
剰余金の配当、利益の配当及び剰余金の分配（みなし配当等を除く。）	3	1,000,000	70,000	52,500
集団投資信託（合同運用信託を除く。）の収益の分配	4			
その他	5	内	内	内
計	6	1,000,000	70,000	52,500

公社債の利子等、剰余金の配当、利益の配当及び剰余金の分配又は集団投資信託（合同運用信託を除く。）の収益の分配に係る控除を受ける所得税額の計算

区分		得税額	利子配当等の計算基礎期間	⑨のうち元本所有期間	所有期間割合 ⑩/⑨（小数点以下3位未満切上げ）	控除を受ける所得税額 ⑧×⑪
	7	8	9	10	11	12
別法によ A社株式	1,000,000円	70,000円	12月	9月	0.75	52,500円

現物出資法人から移転を受けた株式

A社の配当の基準日
今回平成 19 年 12 月 31 日
前回平成 18 年 12 月 31 日

現物出資法人の元本の所有期間は平成 19 年 4 月 1 日(非適格現物出資の日)から平成 19 年 12 月 31 日となることから 9 月となる。

要確認事項

非適格現物出資により移転を受けた株式に係る配当について、その計算期間(別表六(一)「9」欄)とその元本の所有期間(別表六(一)「10」欄)が同じ月数であるときは、所得税額控除が過大となっていることが考えられますので、注意が必要です。

税理士情報ネットワーク
TAINS
Tax Accountant Information Network System

この文書は、情報公開法第９条第１項により開示請求を行ったものです。

≪ メ モ 欄 ≫