

## 中小企業経営者が押さえておきたい 事業承継税制・M & A税制・組織再編税制-IV

村上 敬子 (むらかみ けいこ)

村上敬子税理士事務所  
税理士



中小企業の事業承継が社会問題としてクローズアップされるようになって以来、技術やノウハウ、知的財産、経営資源など、さまざまな角度から中小企業のその本当の価値が注視されています。人生100年時代が到来し、カリスマ経営者が100歳まで舵を取り続けることができるのならば話は別ですが、高齢化した中小企業の経営者にとって事業承継を行うことは喫緊の課題となっています。そしてその最大の問題は、どのような事業承継を行うかということです。

現在我が国が直面している事業承継問題を直視すれば、「事業承継は一日にしてならず」というのは火を見るより明らかです。そして中小企業経営者であれば誰しも一度は通る道である以上、年齢にかかわらず事業承継について理解し、来るべき日に備えて着々と準備をしておく必要があります。

本誌2018年12月号と2019年1月号では、「合併」を取り上げましたが、組織再編で得られるメリットは多く、事業承継を視野に組織再編の目的など多角的視点で納得できる手法を検討し吟味することで、効果的な組織再編が可能になります。

そこで今月号では、組織再編手法の一つである「会社分割」を取り上げます。会社分割を上手に活用することで、行き詰っていた承継問題に対する柔軟な発想が生まれるかも知れません。また、会社分割とは似て非なる「事業譲渡」についても、事業承継問題の解決策として検討の余地が見いだせるかも知れません。事業承継の検討に際し税務上生ずる問題についての理解はとりわけ重要です。

〔質問1〕

現在、事業承継を検討していますが、創業以来当社はさまざまな事業を展開してきたことで資産や人材など肥大化の傾向にあり、そのすべてを事業承継の対象とすることには無理が生じています。一部のノンコア事業を当社から切り離しスリム化した上で後継者への承継を考えていますが、どのような方法がありますか。

〔回答〕

会社の事業の全部又は一部を他社に移転させる方法としては事業譲渡と会社分割の方法がありますが、事業譲渡は、単に会社を事業単位に切り分けて個別の事業や資産（負債）を売買する M&A 手法であり、会社法における組織再編行為には該当しません。事業譲渡は、資産や事業の売買目的で活用され、技術力やノウハウ等のいわゆる「のれん」分を上乗せした対価が金銭で支払われます。

一方、会社分割は、会社（分割法人）の事業に関する権利義務の全部又は一部を他の法人（分割承継法人）に承継させる組織再編手法です。会社分割の場合、承継した事業に対する対価（分割対価資産）は、株式（新設分割の場合は新設会社の新株、吸収分割の場合は承継会社の新株）での交付です。

事業譲渡と会社分割とを比較すると、会社の事業の全部又は一部が移転するという点で類似していますが、会社法上の組織再編行為に該当するか否かの点で異なり、それによって同じ事業を移転させた場合でもその経済的対価や税務上の取扱い

の違いからその効果も大きく違ってきます。

〔質問2〕

当社は、主軸事業において現在不足している要素をスピーディに補いつつ、新たな事業展開が期待できる事業譲渡による M&A を検討しています。事業譲渡に伴う会計処理や税務上の留意点など教えてください。

〔回答〕

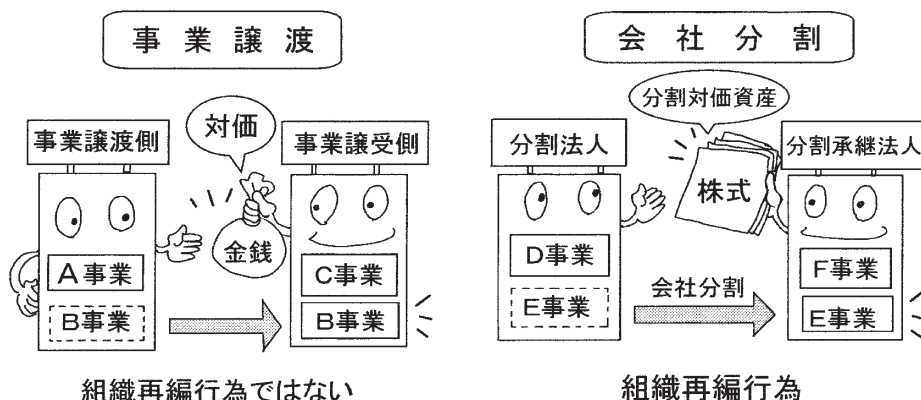
事業譲渡は、文字どおり会社の事業を譲渡することを指し会社法が適用される M&A 手法の一つです。ちなみに類似の呼称に営業譲渡がありますが、法律行為として商法が適用される個人の商取引の場合に使われます。適用される法律が会社法か商法かの違いでどちらもほぼ同じ取引を意味します。

事業譲渡は株主総会が必要な手法ですが、株主が少数の同族関係者のみであるような中小企業ではデメリットも少なく、よく使われる手法です。また、他の手法に比べて手続きが煩雑で税務上のデメリットもありますが、資産・負債を個別に選択して譲渡できるというメリットがあります。

以下では、事業譲渡に伴う会計処理と税務をみていきます。

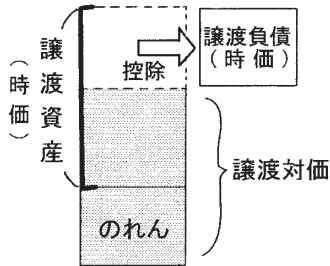
(1) 事業譲渡の会計処理

事業譲渡は会社の株式を動かす株式譲渡や合併、会社分割とは違い、事業という個別の資産・負債を移転する手続きであり、他の M&A とは異なる会計処理と課税関係が特徴的です。そのため、



移転する資産や負債の選定において慎重な検討が必要となります。

事業譲渡の譲渡価額は、譲渡資産の時価から譲渡資産に係る負債を控除した金額と、その事業によって得られるであろう正常利益の評価額（のれん）との合計で取引されるのが一般的で、事業譲渡時における仕訳は次のようになります。



(2) 事業譲渡の税務

事業譲渡は前述のとおり資産・負債の移転そのもので、譲受会社から譲渡会社に対価として金銭が支払われますので、通常の商取引における資産の譲渡等に該当し、法人税（個人事業者においては所得税）及び消費税の課税対象となります。

以下では、事業の譲渡側と譲受側それぞれの課税関係をみていきます。

① 事業譲渡側の税務

① 法人税

事業譲渡資産の譲渡益に対して法人税が課税されます。上記(1)の仕訳のとおり譲渡する資産と負債は貸借対照表から消滅し、譲渡金額との差額が譲渡益として課税の対象となります。

② 消費税

事業譲渡資産が消費税法上の課税資産である場合には、それぞれの譲渡資産に対して消費税が課税されます。具体的には、有形固定資産、無形固定資産、棚卸資産、のれんなどは課税資産の譲渡等に該当します。一方、土地、有価証券、債権など消費税法上の課税資産に該当しないものには通常の取引同様消費税は課されません。（これに対し、本誌1月号で取り上げた「合併」でも、非合併法人から合併法人に資産を引き継ぎますが、この権利義務の承継は法律上の包括承継とされていることから、消費税法上の資産

◆譲渡側の仕訳

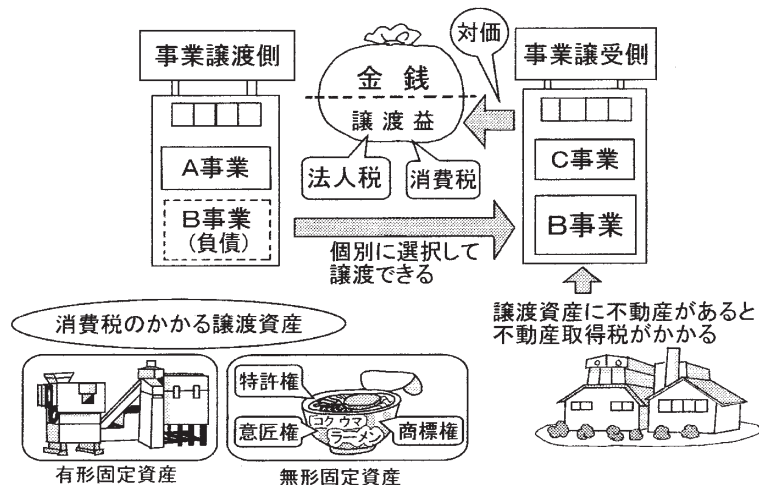
	簿価	時価
譲渡資産	900	1,200
譲渡負債	400	400
譲渡金額	1,000	

借方		貸方	
譲渡負債 (簿価)	400	譲渡資産 (簿価)	900
現預金	1,000	譲渡益	500

◆譲受側の仕訳

	簿価	時価
譲受資産	900	1,200
譲受負債	400	400
譲受金額	1,000	

借方		貸方	
譲受資産 (時価)	1,200	譲受負債 (時価)	400
のれん	200	現預金	1,000



の譲渡等には該当せず消費税は課されません。)

③ 所得税

譲渡側が個人の場合には、事業譲渡資産の譲渡益に対して所得税が課税されます。事業譲渡資産が不動産や有価証券の場合は分離譲渡、それ以外の譲渡については他の所得と合算する総合譲渡となります。譲渡所得の計算においては事業譲渡資産の保有期間に留意する必要があります。

② 事業譲受側の税務

① 法人税

譲受側においては法人税の課税関係は生じません。

② 消費税

事業譲受資産が消費税法上の課税資産である場合には、それぞれの譲渡資産に対して消費税が課されます。したがって事業譲受資産の買収金額に消費税を加えて計算します。また譲受資産に上乘せされるのれんに対しても消費税が課されますので注意が必要です。

③ のれん償却

事業譲受資産の事業上の簿価に加えて、譲受事業が生み出すであろう正常利益の評価に対する対価として支払う金額、いわゆる税務上の差額負債調整勘定については「のれん」として資

産に計上し、その後一定期間にわたって償却します。

④ 事業譲受後に生ずる税金

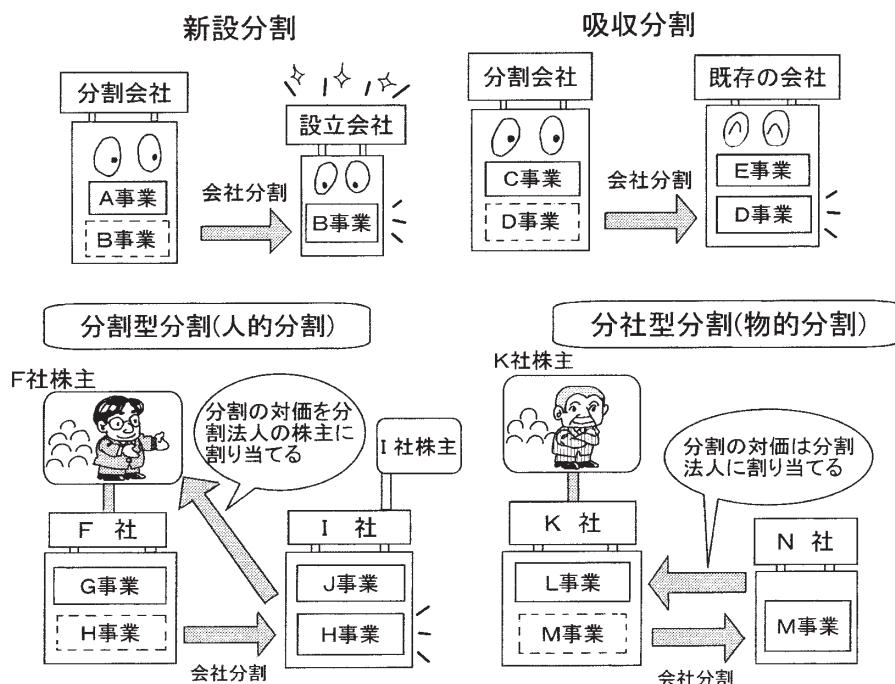
事業譲受資産に不動産がある場合には不動産取得税が課せられます。また不動産登記に際しては登録免許税が発生します。

〔質問3〕

当社は私が創業した中小企業で、A製品とB製品の製造販売を手掛けています。事業承継を検討するにあたり、会社を分割して、A製品部門を長男に、B製品部門を次男に任せたいと考えています。会社分割に際して税務上留意すべきことはありますか。

〔回答〕

一つの会社に複数の事業が存在している場合、資産や負債が膨張し、不良在庫や人材など肥大化する傾向があります。また、部門別の業績管理も曖昧なものになりがちで従業員のモチベーション低下の原因にもなりかねません。会社分割により責任と成果を明確に把握できるような仕組み作りが成功すれば、一石二鳥の事業承継となり業績の向上が期待できます。



(1) 会社分割の会社法上の分類と法人税法上の分類

会社法上、分割は「吸収分割」と「新設分割」に分類され、既に存在する会社に事業を承継させる分割が吸収分割、新たに設立する法人に事業を承継させる分割が新設分割です。

また、法人税法では、分割は「分割型分割」と「分社型分割」に分類されます。この二つの違いは、分割の対価を誰に割り当てるかの違いです。承継した事業に対する対価として割り当てる株式等を、分割法人の株主に割り当てるのか、分割法人に割り当てるのかの違いです。分割法人の株主に割り当てる方法が分割型分割で、分割法人に割り当てる方法が分社型分割とされています。

分割型分割は、分割法人の全事業を分割承継法人に移転した後に分割法人が消滅する場合、吸収合併と同様の結果をもたらすことから、「合併」と類似した性質の分割と考えられています。一方、分社型分割は分割承継資産・負債の対価として分割承継法人から分割法人に対し株式を割り当てることから、「現物出資」に似た性質を持つ分割といわれています。税務上この二つの分割について、前者を人的分割、後者を物的分割として区分しています。

さらに税務上では、分割型分割のうち適格分割に該当するものを「適格分割型分割」、分社型分割のうち適格分割に該当するものを「適格分社型

分割」と規定しています。

適格分割については、次のいずれかに該当する分割で、一定の要件を満たす場合に税制適格分割として扱われます。

- ① 完全支配関係がある法人間で行う分割
- ② 支配関係にある法人間で行う分割
- ③ 共同事業を行うための分割
- ④ 独立して事業を行うための分割

この四つの分割については、それぞれ詳細に規定されていますので、国税庁 HP をご参照ください。

(2) 会社分割の税務上の考え方

税務上、適格分割と非適格分割では次の点に関し異なる取扱いが規定されています。

◆適格分割

分割法人から分割承継法人に分割承継資産・負債を移転したときは、適格分割に係る直前の帳簿価額による引継ぎをしたものとして所得の金額を計算することとされているため、課税関係は生じません。

◆非適格分割

分割法人から分割承継法人に分割承継資産・負債を移転したときは、分割の時の価額による譲渡をしたものとして所得の金額を計算することとされているため、含み益のある資産の移転については分割法人に対し資産の譲渡益課税が行われ、分割法人の株主に対してみなし配当課税や譲渡益課税が生じることになります。

本稿で参照した資料等は、以下のサイトでご確認いただけます。

税務手続「企業組織再編関係」

国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/kigyosaihen/mokuji.htm>

「組織再編税制」に関する事前照会について (Q&A)

国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/saikenshien/02.htm>

組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について

国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/73/01/index.htm>

「分割対価資産がない分割型分割に係る適格判定について」

国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/29.htm>

「会社分割制度と滞納整理上の諸問題」

国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/05.htm>

<参考文献>

中村慈美著「平成30年版 図解 組織再編税制」一般財団法人 大蔵財務協会, H30.04.

廣川昭廣編「Q & A 合併等の税務」一般財団法人 大蔵財務協会, H30.04.