

組織再編税制改正に伴う諸問題

—調整勘定の税務処理を中心に—

大芝 竜敬

論文概要書

組織再編税制改正に伴う諸問題

—調整勘定の税務処理を中心に—

大芝 竜敬

〈本稿の目的〉

本稿は、我が国における組織再編税制のあり方について、検討したものである。近年、経済のグローバル化、著しい産業構造の変化等に対応するため、合併等の組織再編成が企業経営において、より重要なものになってきている。そこで、経済・企業経営の変化に伴い、我が国の法制度・会計制度においても、企業が組織再編成をより円滑に行えるよう対応が図られてきた。しかし、改正の結果、これまでの我が国における法人税法立法の流れから見て整合性が取れているか検討を要する点や、立法趣旨と創設された規定の関係が不明瞭になっている点などの問題があると考えられる。また、法人税法における解釈においても現行制度で整理されていない点があると考えられる。

このような問題点の中で具体的に、(1)我が国の組織再編税制の立法趣旨を明らかにした上で、制定された規定がその立法趣旨を具体化するために適切かどうかについて検討すること、(2)組織再編税制を改正していく上で創設された負債調整勘定の中でも特に、退職給与負債調整勘定及び(差額)負債調整勘定の創設の立法経緯とこれまでの我が国の法人税法における引当金の立法に関する取扱いを考え、法人税法において退職給付引当金の立法を再度認める、負債調整勘定に関する取扱いを再度考慮すべきであるということに関して検討すること、(3)組織再編税制の改正の中で創設された資産調整勘定と営業権の関係を整理し、法人税法における営業権の取扱いに関して検討することが本稿の目的である。

〈本稿の内容〉

本稿における論旨は、以下のとおりである。

我が国の組織再編税制においては、立法趣旨を具現化すべき適格要件の設定が適切になされているか疑問であると考えられる。立法趣旨から考えれば、資産に対する支配の継続性や投資の継続性が認められれば課税の繰延が行われるべきと考えられる。しかし、組織再編成の対価として株式以外の金銭等の交付を一切認めない現行制度はその立法趣旨に沿ったものとは言えないのではないか。また、従業員引継要件などについても、その要件が資産に対する支配の継続性に関係する項目の中でなぜ重要なのか説明が不足していると考えられる。さらに、これらの要件を厳格に規定しすぎると立法趣旨を実現するうえでかえって障害が生じ、制度そのものの利用が難しくなる可能性があることも指摘できよう。現在の組織再編税制よりも幅広く株式以外の対価を認め、更に適格要件に関しても、従業

員引継要件の排除ないしは緩和を行うことについて、検討した。

平成 18 年度の税制改正により負債調整勘定が導入されることになったが、この中で退職給与負債調整勘定については、従来の退職給付引当金に類似する項目であるといえる。これまでの我が国の法人税法における引当金の取扱い、立法の流れを考えるとこの項目の創設は今までの税制改正の流れと逆行するものであると考えられる。そこで、これまでに引当金がどのようにして廃止されてきたのか、また負債調整勘定のような項目の創設がなぜ必要だったのか整理することで、現在の法人税法の立法上の問題点を指摘できると考え、検討を行った。また、法人税法 22 条 3 項 2 号に該当する費用において、法人税法においては債務確定要件が求められているが、22 条 3 項 1 号に該当する費用に関しては債務確定要件が求められているか定かではないことから、この退職給与負債が売上原価等 22 条 3 項 1 号に該当する費用と解釈できないかということについて論じた。さらに、企業会計上の負ののれん、法人税法上の(差額)負債調整勘定の取扱いが異なることに関して、どうしてこのような差異を生む必要があるのかという指摘を行った。

平成 18 年度の税制改正より資産調整勘定が制定されたが、この項目に関しては、従来から存在する営業権と重複する性質を持つ。これらの二つの項目の取扱いに関して、法人税法における整理が十分に説明されていないと考えられる旨の指摘を行った。そこで、これまでの法人税法における営業権の取扱いをふまえ、この二つの項目の整理を行い、他国の同様の項目との比較などをふまえ、営業権の新しい取扱いに関して検討した。資産調整勘定の創設に伴い、独立して取引される慣習のある営業権とのれんとの明確な区分が可能になったと考えられる。このような取扱いは、従来の営業権が独立した法的権利として識別されるものと超過収益力一般を表すものの二つの性質を持つものと解釈されてきた法人税法上の位置付けの複雑さを解消するものとなりえるといえる。そこで、営業権という項目に関して、法人税法上、非適格合併等の組織再編成が生じない場合においても、独立して取引されるものとそうでないものとして区別する取扱いを行うべき、という旨の検討を行った。

目次

第1章 組織再編成に係る法人税法改正	6
第1節 はじめに	6
第2節 法人税法以外の企業法制の整備	6
第3節 組織再編成に係る税制改正の流れ	6
1. 平成13年度税法改正	6
2. 平成18年度税法改正	7
第2章 組織再編税制について	9
第1節 我が国の組織再編税制	9
1. 組織再編税制について	9
2. 我が国の法人税法における組織再編税制の取扱い	9
3. 組織再編成の類型別の適格要件	12
第2節 我が国の組織再編成に係る取得企業の会計制度について	14
1. 取得の場合（パーチェス法）	14
2. 共同支配企業の形成	14
3. 共通支配下の取引	15
第3節 我が国の組織再編成に係る被取得企業の会計制度について	15
1. 投資の清算	16
2. 投資の継続	16
第4節 アメリカの組織再編税制について	17
1. アメリカの組織再編税制について	17
2. アメリカの組織再編税制の類型について	18
第5節 適格組織再編成に係る原理	21
1. 投資持分継続性(COI)原理	21
2. 事業目的原理	22
第6節 組織再編成に係る企業法制が企業活動に与える影響	23
1. 組織再編スキームと税法の関係	23
2. ステップアップ	24
第7節 種類株式について	25
第8節 まとめ	25
1. 我が国の組織再編税制における資産の支配に対する継続性、投資の継続性の要件の厳格性について	25
2. 従業員引継要件に関して	26
3. 特別な規定の存在	26

第3章 引当金に係る法人税法について	27
第1節 はじめに	27
第2節 企業会計における引当金について	27
第3節 法人税法における引当金について	27
1. 債務確定要件について	28
2. 費用収益対応の原則	30
3. 法人税法22条3項1号及び2号について	31
4. 引当金にかかる税法改正について	32
5. 退職給付引当金の改正理由	34
6. 負債調整勘定について	34
第4節 企業会計における企業結合に係る特定勘定の創設	35
1. 取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失	36
2. 取得の対価の算定に反映されている場合	37
3. 具体的事例	37
4. 企業結合に係る特定勘定とその他の負債項目について	38
5. 小括	38
第5節 企業会計における負ののれんの取扱いに関する改正	38
第6節 法人税法と企業会計の関係	39
第7節 まとめ	40
1. 退職給付に関する法人税法の対応について	40
2. (差額)負債調整勘定について	41
第4章 営業権について	42
第1節 はじめに	42
第2節 一般的な営業権の意義について	42
第3節 企業会計における営業権	42
1. 識別可能な営業権	43
2. 企業会計におけるのれんの処理方法	43
第4節 法人税法の営業権	44
1. 営業権	44
2. 資産調整勘定について	46
第5節 海外の会計制度におけるのれん	47
第6節 小括	49
第7節 法人税法における親子会社の関係について	49
1. 連結納税制度	49
2. グループ法人税制	51
第8節 償却制度について	52

1. 企業会計におけるのれんの現状	52
2. 損金経理要件について	52
3. みなし損金経理要件	53
4. 法人税法における減損処理	53
5. 子会社株式の評価	54
6. 最近の減価償却の改正について	55
第9節 まとめ	55
1. 営業権及び資産調整勘定の整理について	55
2. 営業権及び資産調整勘定に関する問題点	56
第5章 法人税法と他の法制度等との関係について	58
第1節 はじめに	58
第2節 租税法と他の制度との関係	58
1. レポ取引	59
2. デリバティブ	60
3. リース取引	60
第3節 企業会計と法人税法の関係	62
第4節 国際的な税法改正の流れにおける他国の状況	65
第5節 まとめ	65
終わりに	67
参考文献	70

第1章 組織再編成に係る法人税法改正

第1節 はじめに

近年の経済状況の急速な変化に伴い、企業経営において合併等の組織再編成の重要性が一層高まっている。特に、昨今では、大企業のみならず、中小企業、特にベンチャー企業においても組織再編成が多用されることで、特にIT分野においては、新興企業が業界のトップに君臨する状況が見受けられる。また、さらに鉄鋼業のような伝統的な企業が上位を占めていた業界においても、世界のトップシェアを担う企業は合併等の組織再編成を企業経営として多用した、新興企業になった。一方で我が国においては、そのような組織再編成が行われることは他国の企業の経営に比べれば少ない。また、新興企業が大きくなるために十分な財務的基盤が必要になると考えられるが、その資金調達に関しては、いまだに新規上場が主な手段となっており、アイデア・事業を大企業に売却し、そこで大企業が事業を発展させていくようなケースは大変まれである¹。そのような、変化に対応するため、我が国の企業法制に関しても急速に整備が行われることになった。

第2節 法人税法以外の企業法制の整備

平成9年の合併手続きの簡素合理化、平成10年の自己株式の取得・償却要件の緩和、平成11年の株式交換・株式移転制度の導入、そして平成12年の会社分割制度の導入という改正が行われてきた²。このような改正に関して、企業にとって、その経済取引においてどのくらいの税負担をしなければならないのかという点は意思決定に影響を与える重要な要因であり、税法の整備が最も重要な法制の整備であるという指摘もできよう。そのような必要性から法人税法の改正が求められてきた。

第3節 組織再編成に係る税制改正の流れ

1. 平成13年度税法改正

平成13年度の税法改正により、いわゆる組織再編税制が導入されることになった。組織再編税制の導入により、組織再編成が適格組織再編成に該当する場合には、その組織再編成により移転する資産などの譲渡損益の計上の繰延べや各種引当金の引継ぎ等の処理を行うこととなった。この適格組織再編成とは、組織再編成の種類ごとに適格合併、適格分割、適格現物出資、適格事後設立(平成22年税法改正により廃止³。)と区分し、それぞれに適格

¹ 経済産業省未上場企業が発行する種類株式に関する研究会「未上場企業が発行する種類株式に関する研究会報告書」2011年 p.5-6

<http://www.meti.go.jp/report/downloadfiles/g111202a01j.pdf>

² 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.132

³ 大蔵財務協会「平成22年版 改正税法のすべて」p.358-359 参照。当該制度が廃止された理由については、あまり利用されていないこと及びグループ税制の創設により完全支配関係がある内国法人間で一定の資産の移転を行ったことにより生ずる譲渡損益はその資産のそのグループ外への移転の時まで繰り延べることとされ、これにより概ね代替されるためとされている。

となるための要件が定められている。

法人がその有する資産等の移転を行った場合には、その移転資産等の譲渡損益の計上を行うのが、法人税法における原則であるが、平成 13 年度の組織再編成に係る税制改正においては、この点を明確にしたうえで、特例として移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べる規定が設けられた。

平成 13 年度税法改正前の制度を、アメリカの税制と比べた場合に、「アメリカでは、現物出資、法人の合併、分割、営業譲渡等について、法人相互間では支配の継続性、株主と法人との関係では投資利益の継続性の考え方を基礎として譲渡所得の不認識、すなわち取得価額の課税繰延が広い範囲で認められてきたのに対し、我が国ではそのような取扱いは認められず、実現した譲渡所得は原則として課税の対象とされてきた」⁴ということで、両制度の比較において、大きな違いがあったが、この税法改正によってこのような差異を減少させることになる。

その他にも資本の部に関する見直し、みなし配当に関する制度導入が行われた。

ちなみに、平成 13 年度税法改正においては、「我が国の経済社会の構造変化に対応した税制を創設する等の趣旨により、従前の税制を抜本的に改めて、新しい組織再編に係る税制が創られましたが、今後、企業活動がさらに多様化・複雑化することを反映して、企業組織のあり方もさらに多様化・複雑化し、組織再編の形態、手法等が様々に変化していくことが想定される。このため平成 13 年度改正後の税制についても、これらの変化に対応して、随時、適切に見直しを行い、その時々企業の組織再編に相応しい税制を創っていく必要がある」⁵との指摘があり、今後の更なる改正に関しても言及している。

2. 平成 18 年度税法改正

法人が組織再編成によって複数の資産や負債を一体的に取得した場合の取扱いについては、平成 13 年度に創設された組織再編成に係る税制によって、その主要な効果を表すと考えられる適格組織再編成に係る取扱いが規定される一方、非適格組織再編成に係る取扱いについては従来からの営業譲受の場合の取扱いと基本的に同様になることから特段の規定は設けられなかった。そのような経緯から「非適格組織再編成や営業譲渡の場合の課税上の取扱いについては、規定が無く、実務に委ねられてきた」⁶と指摘されている。「他方、非適格組織再編成や営業譲受の場合の資産や負債の取扱い、とりわけ平成 15 年度から段階的に廃止された退職給与引当金の実務的な取扱いについてはその金額の大きさもあいまってその明確化をもとめる指摘等も見受けられた」⁷との意見もある。

平成 18 年度改正では、非適格組織再編成や営業譲受により移転を受けた資産及び負債の

⁴ 金子宏「租税法 第 8 版増補版」弘文堂 2002 年 p.321

⁵ 大蔵財務協会「平成 13 年版 改正税法のすべて」p.133

⁶ 金子宏「租税法 第 12 版」弘文堂 2007 年 p.359

⁷ 大蔵財務協会「平成 18 年版 改正税法のすべて」p.365

取得価額は個別時価を付すと共に、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成の対価との差額について資産又は負債の調整勘定と計上することとされている。また、移転を受けた資産が営業権であるときは、独立した資産として取引される慣習のある営業権に限って、上記の時価純資産価額を計算する資産とするとして「独立した資産として取引される慣習のある営業権」という概念が新たに示された。また、「株式交換・株式移転税制を、組織再編税制の 1 つの類型として法人税法に移して本則化するなどの必要な改正を加えた」⁸こととなった。近年の税法改正によって、法人税法において引当金項目が縮小していたが、この税法改正によって、負債調整勘定という従来の退職給付引当金に類似する項目が創設されたといえよう。

⁸ 金子宏「租税法 第 13 版」弘文堂 2008 年 p.370

第2章 組織再編税制について

第1節 我が国の組織再編税制

1. 組織再編税制について

組織再編税制は、企業の組織再編成が円滑におこなわれるように設けられた制度であり、その主要な効果は、いわゆる適格組織再編成といわれる決められた要件を満たした組織再編成に関しては、その資産や株式の移動に関して損益を認識せずに、帳簿価額を引き継ぐというものである。我が国の法人税法においては、この帳簿価額を引き継ぐという会計処理方法は例外とされ、あくまで原則は非適格組織再編成といわれる損益を認識する方法である。つまり、我が国の組織再編税制の根本にある考え方は、「実態にあった課税を行うという税制の基本をふまえ、原則として組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるという基本的な考え方に基づき創られている」⁹と説明されよう。そして、このような制度が創設されたのは、「組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときには、その資産等の譲渡損益の計上を求め、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるときには、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることが出来る」¹⁰という考えによるものである。そのため、「適格組織再編成とされる要件は、上記のような状態が認められる場合を取り出すこととなる」¹¹と考えられる。

我が国の法人税法、アメリカの税法両者の考え方を見ると、アメリカの制度の方がより積極的に適格組織再編成を認めていると考えられ、それは後述する適格組織再編成に係る法規定の詳細を見ていくことにより明らかになる¹²。

2. 我が国の法人税法における組織再編税制の取扱い

組織再編税制においては、「移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる」¹³という移転資産等に対する支配の継続性と、「合併又は分割型分割に係る被合併法人又は分割法人の株主等においては、

⁹ 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.134

¹⁰ 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.134

¹¹ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p.333

¹² 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006年 p.110 参照。基本的には類似する考えの下、構築されているアメリカの組織再編税制と比較すると、我が国の組織再編税制に関しては、特に株式交換取引等を考える際に、いわゆる企業買収などの状況が十分に起こりうるが、制度が想定している効果に違いがあることも伺える。これに関しては、我が国の組織再編税制は「企業グループ内再編成が基本形であり、それに要件を追加する形で制度を構築してきた」という指摘がなされている。

¹³ 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.134

旧株の譲渡損益の取り扱いが問題となりますが、これについては、その株主等において従前の投資が継続していると認めときはその計上が繰り延べられる¹⁴という株主の投資の継続性という二つの継続性を検討する必要がある。

平成12年10月3日 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」¹⁵によれば、「会社分割・合併等の組織再編成に係る法人税制の検討の中心となるのは、組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いと考えられるが、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。

ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がないと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。

また、分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株(分割法人や被合併法人の株式)の譲渡損益についても、原則として、その計上を行うこととなるが、株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方に基づきその計上を繰り延べることが考えられる¹⁶として、課税が繰り延べられるための要件に関して、まとめている。つまり、組織再編税制では、合併・分割等に伴う資産又は負債の移転は、時価による譲渡があったものとして資産等に移転した法人の各事業年度の所得を計算することが原則であるとして、特別な場合として組織再編税制の規定を設けている。

上記の考え方に関して、「法人段階での資産の移転に対する課税が、「検討の中心」とされていること、その反面で、株主段階での株式譲渡損益に対する課税繰延は、法人段階と「同様の考え方」に基づくものとされて、背後におかれていること。また、実際、実定法では、株主段階の繰延要件は、適格要件よりも緩やかになっている¹⁷と指摘されている。

株主段階において旧株の株式譲渡損益に関する課税繰延には投資の継続性が求められるが、その投資の継続性を認める法律の規定としては対価として株式の交付を受け、それを継続的に保有することが求められる(法法2条12号の8、11、12、13、16、17、法令4条の3第1項、5項、13項)。合併の対価が合併法人の株式又は合併親法人株式のみの場合は、譲渡対価が合併直前の帳簿価額とされるので譲渡損益は発生しない(法法24条1項)。しか

¹⁴ 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.134

¹⁵ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂2006年p.128を参照。適格組織再編成に関する課税繰延の理論的根拠は、政府税調の資料である「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」の中に見ることが出来ると指摘されている。

¹⁶ 税制調査会「平成13年度の税制改正に関する答申」平成12年12月
税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」平成12年10月3日 第一 基本的な考え方 (3)

¹⁷ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂2007年p.334

し、金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、当該法人のその交付の直前の当該資産の帳簿価額に相当する金額）の合計額が当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうち、その交付の基となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、みなし配当課税がなされる¹⁸（法法 24 条 1 項）。また、譲渡対価（みなし配当課税を受けた場合は配当とされた金額を除いた金額）と帳簿価額の差額につき譲渡損益を認識する（法法 61 条の 2 第 1 項）。内国法人が、旧株を発行した法人の合併により当該株式の交付を受けた場合又は旧株を発行した法人の適格合併により当該旧株を有しないこととなった場合その有価証券の譲渡に係る対価の額は、これらの旧株の当該合併又は適格合併の直前の帳簿価額に相当する金額とする（法法 61 条の 2 第 1 項 1 号、第 2 項）。

法人段階での課税繰延の要件は、合併法人の株式又は合併親法人株式のみが対価として交付され（法法 2 条 12 号の 8、11、12、13、16、17、法令 4 条の 3 第 1 項、5 項、13 項）、さらに組織再編成の種類で区分し、それぞれの区分において求められている課税繰延の形式要件を充たすことが求められる。この法人段階における資産に対する支配の継続性に関して、「日本の組織再編税制では、株式の保有のみを、適格要件における支配として認めている」¹⁹ということが分かる。つまり、資産に対する支配の継続性に関しては、様々な形態が考えられるが、株式の保有を前提とにおいて、組織再編税制を構築している。

したがって、平成 12 年 10 月 3 日 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」にあるように、株主段階（被合併法人の株主）と法人段階（被合併法人）において設けられる課税の繰延の要件について、必ずしも資産の支配に対する継続性と投資の継続性の要件が分けられていない部分もあると考えられる²⁰。

また、法人税法が規定している適格組織再編成の種類は、会社法に決められている組織再編成の種類にのっとっている。このほかの取引においても支配の継続するものは想定されるが現行法上そのような場合には対応していない。その一方で、「アメリカ法は、税法の視点から、私法（州法）に依拠しない独自の要件を設定することで、取得組織再編成の適格範囲を、私法に依拠した A 型組織再編成からさらに拡大していた」²¹という経緯があるとされている。このような考え方は、私法に依拠しない税法に寄る独自の基準の創設ということだが、我が国の税法でもこのような取扱いが無いわけではなく、第 5 章にて後述するリース資産に関する取扱いなどで見受けられる制度設計と同様の性質を持つと考えられる。

¹⁸ 適格合併、適格分割型分割の場合において、被合併法人、分割法人の株主に、みなし配当課税は生じない（法法 24 条 1 項 1 号括弧書、2 号括弧書）。

¹⁹ 岡村忠生「法人税法講義 第 3 版」成文堂 2007 年 p.341

²⁰ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.261 参照。「我が国の分割税制では、株主段階と法人段階において、適格要件を区別していない」等の指摘がある。

²¹ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.184

3. 組織再編成の類型別の適格要件

適格組織再編成となるための課税繰延の形式要件について、組織再編成類型別にまとめると以下ようになり、法人税法上、組織再編成が適格になるためには、「企業グループ内再編成」と「共同事業再編成」のどちらかに該当しなければならない。これは、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」における「共通支配下の取引」と「共同支配企業の形成」と整合している規定である。

また、「企業グループ内再編成」においては、「完全支配関係(法法 2 条 12 号の 7 の 6)」のある当事者の間で行われる「100%企業グループ内再編成」と「支配関係(法法 2 条 12 号の 7 の 5)」のある当事者の間で行われる「50%超企業グループ内再編成」の 2 つがある。

(1) 企業グループ内再編成：100%企業グループ内再編成

100%企業グループ内再編成には、発行済株式の全部を保有するという完全支配関係以外の適格要件がない(法法 2 条 12 号の 8 イ、12 号の 11 イ、12 号の 16 イ、12 号の 17 イ)。

(2) 企業グループ内再編成：50%超企業グループ内再編成

50%超企業グループ内再編成には、1. 資産・負債引継要件、2. 従業員引継要件、3. 事業引継要件の 3 つが求められることになる(法法 2 条 12 号の 8 ロ、12 号の 11 ロ、12 号の 16 ロ、12 号の 17 ロ)。ちなみに、合併等においては資産・負債引継要件は挙げられていない(法法 2 条 12 号の 8 ロ)。

(3) 共同事業再編成

共同事業再編成の場合は、1. 資産・負債引継要件、2. 従業員引継要件、3. 事業引継要件、4. 株式継続保有要件、5. 事業関連性要件、6. 事業規模要件、7. 役員引継要件が必要とされる(法法 2 条 12 号の 8 ハ、法令 4 条の 3 第 4 号 1, 2, 3, 4 項等)。

ただし、分割型分割で、かつ分割法人の株主等の数が 50 人以上である場合には 4 の要件が要求されないことになっている(法令 4 条の 3 第 8 項 6 号イ)。

また、適格組織再編成の後に、さらに適格合併が見込まれている場合、当初の組織再編成の適格要件が緩和されている(法法 2 条 12 号の 8 のロ)。

(4) 非適格となる場合

適格要件を満たしていても、取引を非適格とする要件がある。これら非適格要件は、100%企業グループ内再編成にも適用がある。まず、適格組織再編成の対価は組織再編成を行う法人の株式に限定されている(三角合併は除く)。また、分割型分割のうち、分割継承法人の株式が株主の保有する分割法人株式数の割合に応じて交付されないもの、すなわち非按分型分割は、非適格取引である(法法第 2 項 12 号の 11)。

(5) 三角合併

いわゆる三角合併に関しても整備がなされ、平成 19 年度改正により、適格合併、適格分割または、適格株式交換の対価として合併法人等の 100%親法人の株式のみが交付される場合にも、適格組織再編成として認められることになった(法法第 2 項 12 号の 8、11、16)。

(6) みなし配当課税

みなし配当とは、会社法における剰余金の配当ではないものの、実質的な経済効果が配当と同様の取引において、配当による所得を得たとみなして課税を行う制度である。具体的には、法人の株主等である内国法人が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち、当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超える部分は、利益の分配または剰余金の分配とみなして(みなし配当)、受取配当等の益金不算入の規定の適用を受けることとされている(法法 24 条 1 項)。

- ①合併(適格合併を除く)
- ②分割型分割(適格分割型分割を除く)
- ③資本の払戻しまたは解散による残余財産の分配
- ④自己株式または出資の取得²²²³
- ⑤出資の消却
- ⑥組織変更

また、合併法人が抱合株式に対し当該合併による株式の割当て又は当該株式以外の資産の交付をしなかった場合にも同様の規定が適用される(法法 24 条 2 項)。また、合併法人の抱合株式に係る譲渡損益の規定の適用については、譲渡対価の金額は、当該抱合株式の合併の直前の帳簿価額に相当する金額とするとされた(法法 61 条の 2 第 3 項)。したがって、譲渡損益は生じないことになる。これは、「合併の前後を通じて被合併法人の資産・負債への投資が継続しているという考え方によるものである」²⁴とされている。

²² 法令 23 条 1 項 4 号ロにおいて、種類株式発行法人が自己の株式を取得した場合のみなし配当について規定されている。

²³ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.296-297 参照。元本である株式等の取得が予定されているものの取得(たとえば、上場会社等の公開買付期間中の証券取引所における自己株式の取得)に起因する部分は、益金不算入の対象とされず、益金に算入することとされた。(法法 24 条 3 項・法法 81 条の 4 の 3)

²⁴ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.296-297

第2節 我が国の組織再編成に係る取得企業の会計制度について

組織再編税制の主要な特徴として挙げられる規定は、いわゆる適格要件が認められた際には、被取得企業の資産の帳簿価額を引き継ぐことが出来るという点にある。法人税法における課税所得の計算に関しては、法法22条4項により企業会計と深い関係を持つものであるということが出来る。しかし、支配の継続や適格要件の設定に関して、法人税法と企業会計における立法趣旨が異なるため、全く同一の規定を設けることは出来ず、またそれが必ずしも求められるわけではない。しかし、資産の支配への継続性や投資の継続性が認められる場合について、企業会計と法人税法における所得計算において共通性が認められる部分もあると考えられ、その点に関しては同様の会計処理を求めることで企業の事務負担を減らすことにつながると考えられる。

組織再編成分野においては、企業会計と法人税制度において大きな乖離が生まれている。この分野における確定決算主義の廃止といった考えも示されているが²⁵²⁶、企業の事務負担を考え、両者の整理を行い、共通できる部分に関しては同じ取扱いをするべきであろう。企業会計の取得企業における組織再編成の取扱いについて、平成20年12月26日に企業会計基準委員会によって改正された企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」を参照する。企業結合に関する会計処理は共同支配企業の形成（同基準第11項）及び共通支配下の取引（同基準第16項）以外の企業結合は取得となり、それぞれの場合における会計処理は、以下のようなになる（同基準第17項）。

1. 取得の場合（パーチェス法）

被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定する。支払対価が現金以外の資産の引渡し、負債の引受け又は株式の交付の場合には、支払対価となる財の時価と被取得企業又は取得した事業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。この会計処理が原則的なものとなっている。

2. 共同支配企業の形成

²⁵ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂2006年 p.268 参照。法人税の課税所得計算が、商法及び企業会計に基づいて行われることを、広く確定決算主義と呼ぶならば、組織再編税制の分野では、事実上、この広義の確定決算主義が廃止されたといっても過言ではないと指摘されている。

²⁶ 渡辺徹也「確定決算主義の再考」蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念「企業監査とリスク管理の法構造」法律文化社1994年 p.591-603 参照。「損金経理等の法人の決算上の処理方法を基礎として課税所得計算を行う原則」という狭義の意味において、確定決算主義を捉えた場合、確定決算主義廃止の対象とすべきであり、かつ実際にそうすることが可能であるのは一部の大企業に限られるのではと言及されており、また特に中小企業に対する影響を鑑みると、確定決算主義を存続させる意義があると指摘している。注28においても組織再編税制の分野における狭義の確定決算主義の廃止には言及していない。

ある企業結合を共同支配企業の形成と判定するためには、共同支配投資企業となる企業が、複数の独立した企業から構成されていること及び共同支配となる契約等を締結していることに加え、次の要件を満たしていなければならない。

- ①企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であること
- ②支配関係を示す一定の事実が存在しないこと

共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する。共同支配企業の形成において、共同支配企業に事業を移転した共同支配投資企業は次の会計処理を行う。

個別財務諸表上、当該共同支配投資企業が受け取った共同支配企業に対する投資の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する。

3. 共通支配下の取引

企業集団内における企業結合である共通支配下の取引及び少数株主との取引は、共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。移転された資産及び負債の差額は、純資産として処理する。移転された資産及び負債の対価として交付された株式の取得原価は、当該資産及び負債の適正な帳簿価額に基づいて算定する。少数株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。

このように、各々の場合において、企業会計と法人税法における調整が、大きな枠組みに関しては図られていることが伺える。

しかし、現行の企業会計制度において共通支配下の取引においては、対価が必ずしも全て株式である必要は無い²⁷。これは、支配というものをどこまで広く認めるかということで生まれる違いと考えられるが、法人税法上は資産の支配への継続性において、金銭等株式以外のものが交付されると継続性が認められないことになっており、極めて厳格かつ形式的に継続性の要件を定めている。また、法人税法において定めている従業員引継要件などは企業会計には見られない要件となっている。

第3節 我が国の組織再編成に係る被取得企業の会計制度について

被取得企業における企業会計における組織再編成の取扱いについては、平成20年12月

²⁷ 株式以外の対価が使われた場合に、その株式以外の対価に対応する部分について、売却益を認識することなどがある。

26日に企業会計基準委員会によって改正された企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」を参照する。分離元企業の会計処理に関しては、移転した事業への投資が清算されたとみる場合と投資が継続しているとみる場合に分けて会計処理を設定している(同基準第10項)。また、被結合企業の株主に関する会計処理についても、被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合と、投資が継続しているとみる場合に分けて会計処理を設定している。(同基準第32項)

1. 投資の清算

移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合には、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取った対価となる財の時価と、移転した事業に係る株主資本相当額²⁸との差額を移転損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。現金など、移転した事業と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、投資が清算されたとみなされる(同基準第14項から第16項及び第23項を参照)。ただし、事業分離後においても、分離元企業の継続的関与があり、それが重要であることによっては、移転した事業に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には、投資が清算されたとみなされず、移転損益は認識されない。

株主に係る会計処理については、被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合には、被結合企業の株式と引き換えに受け取った対価となる財の時価と、被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額との差額を交換損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。現金など、被結合企業の株式と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、投資が清算されたとみなされる(同基準第35項から第37項及び第41項を参照)。ただし、企業結合後においても、被結合企業の株主の継続的関与があり、それが重要であることによっては、交換した株式に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には、投資が清算されたとみなされず、交換損益は認識されない。

2. 投資の継続

移転した事業に関する投資がそのまま継続しているとみる場合、移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る資産の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定するものとする。子会社株式や関連会社株式となる分離先企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該株式を通じて、移転した事業に関する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該事業に関する投資が継続しているとみなされる(同基準第17項から第22項を参照)。いずれの場合においても、分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額は、事

²⁸ 移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から、当該事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を控除した額をいう。

業分離日の前日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した適正な帳簿価額のうち、移転する事業に係る金額を合理的に区分して算定する。

株主に係る会計処理については、被結合企業に関する投資がそのまま継続しているとみる場合、交換損益を認識せず、被結合企業の株式と引き換えに受け取る資産の取得原価は、被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額に基づいて算定するものとする。被結合企業が子会社や関連会社の場合において、当該被結合企業の株主が、子会社株式や関連会社株式となる結合企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該引き換えられた結合企業の株式を通じて、被結合企業（子会社や関連会社）に関する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該被結合企業に関する投資が継続しているとみなされる（同基準第 38 項から第 40 項及び第 42 項から第 44 項を参照）。

この点に関して、法人税法では、株式の交付によってのみ、継続性を判断しているため、企業会計と法人税法の両者には若干の乖離がみられる。つまり、大きな枠組みとして投資の継続性、もしくは清算で判断する点は同じであるが、その継続性を認める範囲が株式の交付を絶対の条件にしている法人税法では厳しくなっている。この点に関しては、法人税法の規定が厳しすぎるという指摘²⁹もされており、今後の立法論的検討を要すると考えられる。

第 4 節 アメリカの組織再編税制について

1. アメリカの組織再編税制について

米国連邦税法上、組織再編成（組織変更、合併、買収等）に対して様々な非課税措置が設けられている。アメリカの非課税組織再編成の類型は主に内国歳入法 368 条に、以下のようによまとめられている。

A 型再編：法定の合併

B 型再編：株式による株式の交換

C 型再編：株式による資産の交換

D 型再編：資産による株式の交換

E 型再編：発行済み社債、株式の新社債、新株式への交換

F 型再編：法人名等の変更

G 型再編：破産又は会社更生法の適用に基づく資産移転

A 型再編から G 型再編それぞれに要件が定められているが、買収型の再編に関しては、判例上において、「①一定以上の持分及び支配権の割合が継続していること、②事業上の目的があること、③事業の継続性があること、④一連の取引を総合的にみた場合に、課税取

²⁹ 岡村忠生「法人税法講義 第 3 版」成文堂 2007 年 p.342

引となっていないことという4つの条件を満たす必要がある³⁰とされている。

2. アメリカの組織再編税制の種類について

(1) A型再編

A型再編とは、会社法に従った合併による組織再編成のことを指す。歳入庁手続³¹より存続会社株式又はその親会社株式が少なくとも、組織再編成の対価の50%を超えなければならないとされており、消滅法人の株主が存続法人から受け入れた資産等については、帳簿価額を存続会社株式以外の対価(以下、「Boot」とする³²)の授受により認識された利益を限度として増額することになる。アメリカの組織再編成においては、株式以外の使用に関しても幅広く認められている。つまり、我が国の組織再編税制における適格合併制度と違い、Bootが使用された際には、Bootに関しては損益認識するも、課税の繰延を認めており、対価の柔軟性を認めた制度となっている。

Bootが組織再編成の対価として使用された場合の取扱いに関しては、内国歳入法356条に規定されている。Bootの損益認識に関しては以下のような場合があげられる³³。

- ①金銭やその他の資産
- ②内国歳入法355条(a)(3)(A)で規定されている存続会社株式(みなし配当に関する規定)
- ③短期間の手形及びその他負債
- ④新株予約権
- ⑤内国歳入法355条(a)(3)(B)で規定されている存続会社株式(5年以内に取得された株式に関する規定)

また、これらの取扱いに関しては、選択する組織再編成の形によって異なることになる。アメリカの法律においては、一律にBootが対価に用いられることによって、組織再編成における適格性が直ちに否定されるわけではないが、後述するC型再編ではBootの使用に関してA型再編より厳しい制限を設けている。

我が国の組織再編税制においては、金銭等の株式以外の資産が交付されないことを適格組織再編成として扱うための要件としている(法法2条12号の8, 11, 16)。このような取扱いに関して、非適格資産が交付されていても支配が継続することが考えられるケースや債務の移転は認めていることとの矛盾³⁴、種類株式を全て株式として取扱うことへの言及など

³⁰ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社2009年p.227

³¹ Revenue Procedures 77-37 (<http://www.pgdc.com/pgdc/story/rev-proc-77-37>)を参照。

³² 存続会社の親会社株式に関しても、三角合併が認められる組織再編成では使用が認められる。

³³ Boris I. Bittker「Federal income taxation of corporations and shareholders」William S. Hein & Co., Inc. 2006年p.347

³⁴ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂2007年p.342を参照。債務の移転を認めていることとの矛盾について以下のように指摘されている。「日本では、金銭の交付が許されないにも関わらず、資産とともに債務を移転することは、適格性を失わせない。しかし、債務の引受は経済的に見て、移転を受けた法人が金銭を借り受け、これを移転をした法人に交付し、元の債務が返済

その取扱いに疑問が生じている

(2) B型再編

B型再編とは株式による株式の交換のことである。我が国における株式交換や株式移転はこのB型再編に該当するものと考えられる。買収する側は「議決権株式」を対価として使用する必要がある、買収後にターゲットの支配権（議決権の80%及びその他クラスの株式の80%）を得ている必要があるとされている（内国歳入法368条(c)）。つまり、現金等の議決権株式以外の対価の使用は許されないこととなる。

(3) C型再編

C型再編とは、存続会社又はその親会社の株式と被取得企業の実質的に全ての資産を交換する取引である。合併においては、全ての資産及び負債を引き継ぐことになるが、C型再編においては、必ずしも負債を引き継ぐ必要が無く、資産のみを取得することが可能である。ここで、実質的に全ての資産とは買収直前の純資産時価の90%以上及び総資産の時価の70%以上を取得するのであれば内国歳入法は認めるとしている³⁵。また、交換される株式が議決権株式であることも要求されている。しかし、内国歳入法368(a)(2)(B)より、負債の引継ぎを現金の交付と捉え、資産を譲渡する企業の全資産の80%以上の市場価値を持つ議決権株式を交付すれば、課税の繰延を要求することとしている。A型再編と比べてBootの支払いには極めて厳しい制限がある（同368条(a)(2)(G)）。

(4) D型再編

D型再編とは、資産によって被取得企業の支配を得る組織再編成である。この組織再編成は買収や現物出資などの形で利用されることになる。このD型再編に関しては、支配の定義が異なっており、内国歳入法354条(b)(1)の(A)及び(B)の要件が満たされていれば、50%以上の持分を継続して持ち続けることが要件とされている。つまり、（議決権の50%及びその他クラスの株式の50%）を得ている必要があるということになる。

このようにA型再編からD型再編にいたるまでにその概略を説明してきたが、各組織再編成における適格要件が重複していないというわけではない。したがって、上述のA型再編に該当するような組織再編成において、同時にD型再編となる場合やC型再編としての適格要件を満たしながらD型再編としての適格組織再編成に該当する場合も考えられる。

されたのと同じ意味を持つ。そして多くの場合、納税者は、金銭交付にするか債務の移転にするかを、私法上(法形式上)、自由に選択できるであろう³⁴と指摘されている。このような状況から、金銭の交付を全く認めないことは必ずしも適当とは言えず、検討を要すると考えられる。

³⁵ Revenue Procedures 77-37 (<http://www.pgdc.com/pgdc/story/rev-proc-77-37>)を参照。

(5) 三角合併

A 型合併を行う際に対価として合併法人の株式ではなく親会社株式を交付した場合においても、追加条件を満たすことで非課税合併として認められることがあり、これを三角合併と呼ぶ。また、B 型再編、C 型再編においても三角型組織再編成があるが、合併についてみていくこととする。

三角合併には順三角合併 (Forward triangular merger) と逆三角合併 (Reverse triangular merger) があり、それぞれ、内国歳入法 368 条(a) (2) (D) と同 368 条(a) (2) (E) に適格要件が規定されている。

順三角合併とは、存続会社が消滅会社の株主に対して、存続会社自身の株式ではなく、存続会社の親会社の株式を交付する三角合併を指す³⁶。順三角合併において課税の繰延が認められるためには、実質的に全ての資産を取得すること、取得企業の株式は対価として交付しないこと、他の A 型再編において求められている要件を満たすことが必要である。

逆三角合併とは、合併の対象会社が存続会社となり、子会社を消滅会社とする吸収合併を行い、存続会社の株主に対して、当該消滅会社となる子会社の親会社の株式を対価として交付する三角合併を指す³⁷。逆三角合併において課税の繰延が認められるためには、存続会社が消滅会社の実質的に全ての資産を取得すること、存続会社の株主が支配権の要件（議決権の 80% 及び各クラスの株式の 80%）を満たす保有株式を親会社の議決権株式と交換することが必要とされている。

(6) 米国における特例

米国では、内国歳入法 338 条により、一定の要件を満たすことで、法形式は株式買収となるが、税務上のみ事業買収と同様に資産を市場価値で再評価し、第 5 節において後述する「ステップアップ」のメリットが得られる。この規定は「買い手のみの選択に基づいて行われ、買い手側では株式買収を税務上はあたかも事業買収のように取扱うというものである。この場合には、税務以外の面での煩雑さ、すなわち個々の資産の譲渡手続き等は回避することができるが、買い手が資産売却益に対する税金を負担することになるので、「ステップアップ」の意味がないケースが多いことになる。したがって、通常の内国歳入法 338 条はターゲットに欠損金があり認識しなければならない資産売却益を相殺できる場合や米国での課税がターゲット法人の売却益にたいして行われたいなどの場合で利用される」³⁸とされている。

(7) 内国歳入法 338 条(h) (10)

³⁶ 神田秀樹「会社法 第十三版」弘文堂 2011 年 p.321-322 参照。

³⁷ 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・隼国際法律事務所「新会社法による M&A・企業再編の実務 Q&A」中央経済社 2006 年 p.277 を参照。

³⁸ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダー M&A の税務戦略」中央経済社 2009 年 p.224

内国歳入法 338 条(h) (10) とは、ある一定の条件を満たした時に買い手と売り手の双方の合意で行われ、被取得企業が資産を売却に伴い損益を認識しても、グループ企業として扱われ、損益を認識しないことが出来るという規定である。338 条(h) (10) も通常の同 338 条と同様に、実際には株式買収である取引を税務上は事業買収であるかのように取扱うことになる。この規定を選択するための条件は、以下の 3 つとなる。

- ①最初の取引から 12 ヶ月以内に 80%以上の議決権及び株式価値を取得すること³⁹。
- ②ターゲットは取引前に売り手の連結納税グループのメンバーである（ただし、連結納税していないが、条件を満たしているでも可能）こと、あるいは S 会社であること⁴⁰。
- ③取引が行われた日から 8.5 ヶ月以内に選択がなされること。この選択は変更不可能である（同 338 条(g) (1)）。

338 条(h) (10) の特徴については、「「実際に資産を売却したとしても事業主体レベルと株主レベルでの二重課税がない」というストラクチャーにのみ適用が可能で、同じ連結グループにいるか、ターゲットが S-Corporation (S 会社) の場合のみ適用可能である。同じ連結グループなら清算配当しても非課税、S 会社ならパススルーだからである」⁴¹と説明でき、連結グループ企業間の取引と類似するような取引における過重な課税の排除に資するものといえる。このような規定に関して、「法人段階における多重課税は排除されるべき、あるいは法人段階における 1 回課税の貫徹が行われるべきであるから、法人段階における 2 回課税排除を考えると、我が国に IRC338 条(h) (10) や 336 条 (e) （「連結申告することが出来るが、実際はそうしていない親子会社について、338 条(h) (10) と同じ扱いを認めたもの」⁴²）のような規定が無いのか問われる」⁴³との指摘がされていた。

この点に関して現在では、平成 22 年度の税制改正においていわゆるグループ法人税制が導入されたため、完全支配関係がある法人については対応が図られている。

第 5 節 適格組織再編成に係る原理

1. 投資持分継続性(COI)原理

アメリカで組織再編成において課税の繰延を認めるために満たすべき要件については、

³⁹ このような Revenue Ruling は元々 IRS で定められているものである。サウスカロライナ州はその規定を採択しており、州独自の規定ではない。

State of South Carolina Department of Revenue 「SC REVENUE RULING #09-4」
<http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/745AE43F-CFCB-4B2D-9881-4EFC623455E3/0/RR094.pdf> p.2

⁴⁰ State of South Carolina Department of Revenue 「SC REVENUE RULING #09-4」
<http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/745AE43F-CFCB-4B2D-9881-4EFC623455E3/0/RR094.pdf> p.2

⁴¹ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&A の税務戦略」中央経済社 2009 年 p.225

⁴² 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.247

⁴³ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.262

租税回避防止の一般的なコモンロー法則である事業目的法理(business purpose doctrine)、段階取引法理(step transaction doctrine)の二つ及び投資持分継続性(continuity of interest)原理という重要な概念に応じて通常区分される⁴⁴。前者二つの事業目的と段階取引については、税法全体に適用されている法理であるが、COI 原理に関しては、内国歳入法 351 条で規定されているような資産の移転に関して適用される原理である。組織再編税制に関してもこの原理が適用されており、投資持分が継続していない取引は、適格組織再編成とならず、課税繰延扱いが認められていない⁴⁵。つまり、投資が継続していないような取引においては、法人税法における一般の資産の売却取引となんら性質が異なるものではないので、適格組織再編成と認められない取引には通常のエconomic取引と同様の課税負担をかけ、課税の公平性を保つことが重要であると考えられているのである。

アメリカの税法におけるこのような立法趣旨は、我が国の組織再編税制において資産の支配の継続性を立法の際の検討の中心としていることとは異なっているものということもできる。両国間の組織再編税制の立法趣旨で、なぜこのような違いが生まれているのか検討する必要があるであろう。ただし、我が国の組織再編税制の立法趣旨においても、もちろん投資の継続性に関しては検討を行っているので、実定法レベルで違いを生む要素にはならないとも考えられる。

具体的に投資持分継続性要件を満たすための条件に関しては、各組織再編成の適格要件に落とし込まれていると考えられるが、それらの項目を検討していくと、我が国の組織再編税制の当該部分に係る規定と比べると幅広く投資の継続性を認めているといえる。この投資の継続性をどのように定義するかは株式以外の対価をどの程度認めるのかという点に大きく係わる問題である。投資の継続性をどのように適格要件にて表現するか、必ずしも適切な規定があるとは言えないが、少なくとも株式以外の対価を一律的に全て否定したりすることが合理的であるかどうかについては議論を要すると考えられる。

2. 事業目的原理

我が国の組織再編税制において規定されている従業員要件などは事業目的と関連するものというべきであろうが、アメリカの組織再編税制においてこのような従業員要件は求められていない。上述したように、適格組織再編成に関する課税繰延の理論的根拠は、税制調査会の資料である「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」を参照することができると考えられ、「50%超企業グループ内再編成の場合、資産・負債引継要件、従業員引継要件、事業継続要件が課されている。もともと、「基本的考え方」によれば、これらの要件は、支配の継続の要請から直接に要求されているのではなく、組織

⁴⁴ Boris I. Bittker 「Federal income taxation of corporations and shareholders」 William S. Hein & Co., Inc. 2006 年 p.392

⁴⁵ 渡辺徹也 「企業組織再編成と課税」 弘文堂 2006 年 p.56

再編成と売買を区別するために設定されていると読める」⁴⁶とされている。「ただし、「基本的考え方」には「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要である」とされており、従業員要件がなぜ設定されているのか明らかでない」⁴⁷との指摘がなされている。

また、共同事業再編成における 7 つの要件に関しても、「従業者引継要件が含まれているため、厳密に言うると実定法は「基本的考え方」と同じではない」⁴⁸との指摘もある。

単なる資産の売却等に関しては、課税の繰延という法人税法上特別である取扱いを認めることもある組織再編成とは区別する必要がある。我が国の労働環境においては、従業員の解雇が難しく、事業の目的に関しては当然従業員要件が求められるという論理も成り立たないわけではないと考えられるが、組織再編成の結果、コストカットのため、従業員を削減することも考えられ、このような従業員引継要件が、組織再編税制に係る制度を利用しづらいものにする可能性も否定できない。このような要件が資産の支配への継続性を担保する要件として合理的であるかどうか、つまり、「組織再編成による資産等の移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を繰延べることが出来る」⁴⁹というこの考え方を具現化した要件であるのかどうか論点となるのではないかと考える。

第 6 節 組織再編成に係る企業法制が企業活動に与える影響

1. 組織再編スキームと税法の関係

組織再編スキームは大きく分けると事業買収スキームと株式買収スキームの二つがあると考えられる。各々のスキームにおいて税務上得られる効果などに違いが生じ、一概にどちらのスキームが有利かは判断できない。税務上の効果がスキームの選択に及ぼす影響は非常に大きいと考えられ、双方の場合の税務上の影響を検討したい。

事業買収スキームにおいては、取得企業にとっては移転事業の税務上の簿価を上昇させること、つまり「ステップアップ」をすることができ、償却可能な資産（例えば営業権）を認識して償却することが出来れば買収後の課税所得を圧縮することが出来る。このような「ステップアップ」を行えることは、組織再編成の買手側が事業買収を行うメリットになりえる。また、組織再編成が生じた場合には様々な税務上のリスクがあるが、株式買収スキームを選択するとそのようなリスクも引き継ぐことになり、一方で事業買収スキームの場合にはそのようなリスクは移転しないことになる。

一方で株式買収スキームの場合、被取得企業に関しては、株主の変更と捉えられ、所有

⁴⁶ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.132

⁴⁷ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.132 注 23

⁴⁸ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.134 注 31

⁴⁹ 大蔵財務協会「平成 13 年版 改正税法のすべて」p.134

する各資産の帳簿価額について変更は無いため、「ステップアップ」を行うというメリットは得られない。しかし、被取得企業の課税所得において繰越欠損金、減価償却費や外国税額控除の余裕枠等がある場合には、原則としてそれらの控除枠を利用することが可能となる。また、事業買収のスキームを選択した際には資産の時価評価及び株式の時価評価の2段階で課税が行われる可能性があるが、株式買収スキームを選択すれば1段階での課税だけなので、納税者にとって有利といえ、そのような観点からは株式買収スキームが選択されると考えられる。

もちろん税務以外の企業法務の観点も組織再編スキームの選択に大きく影響を与え、事業買収の場合は法律上の権利関係を個別に継承する必要があるため、株式買収スキームを選択することに事務負担の観点からメリットを見出せるともいえる。このような点を考慮して上述したアメリカの制度が制定されているとも考えられる。

2. ステップアップ

組織再編成が生じた際に取得企業において移転事業の税務上の簿価を上昇させることを「ステップアップ」と呼ぶ。この「ステップアップ」を行い、税務上損金に算入できる無形固定資産などを認識、もしくは帳簿価格を増加させることが出来れば、その後の償却により、被取得企業の所在地国における税負担を軽減することが出来るなどのメリットがあり、組織再編成がおこなわれる際に大きな影響を持つ要因になると考えられる。例えば、被取得企業において、譲渡益に課税が生じる場合など、償却不可能の資産を認識することになれば、組織再編成が生じたときの税負担が重く、企業の経営判断に影響を及ぼすこともあると考えられる。また当該ケースでは、繰越欠損金の利用や含み損を持つ資産の利用などを行わなければ「ステップアップ」によるメリットは得られないであろう。このように「ステップアップ」に関する事項は非常に大きな影響を持つと考えられる⁵⁰。このような状況で無形資産、その中でも特に営業権に該当する項目は、当該項目の特性上、金額測定に関して争点となる可能性が高く、組織再編スキームやその対価の額などに大きな影響を与えると考えられる⁵¹。したがって、組織再編税制をどのように整備するかという点に加え、調整勘定をどのように扱うかなどといった点は、非常に重要な論点となるといえる。

⁵⁰ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社2009年p.87-88を参照。ターゲットが複数の国で子会社を有している場合、ターゲット全体を株式買収スキームで取得して、譲渡益課税の回避できる国の資産のみを事業買収スキームで別途取得することもあると指摘されている。例えば米国は株式買収でも税務のみステップアップ可能（上述）であり、ブラジルは株式買収後に一定の合併でステップアップが可能であるなどの措置を設けている。

⁵¹ 青山慶二「国際租税を取り巻く環境変化と税制のあり方」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』日本経済新聞出版社2010年p.204-205を参照。多国籍企業の企業活動において無形資産形成およびそのグループ内法人間での取引が、そのような取引に対する比較対象となるような第三者間取引が存在しないことも多いため、納税者と課税当局との間の紛争が絶えないことが指摘されている。

第7節 種類株式について

近年、種類株式の使用が組織再編成において問題となっている。特にベンチャー企業の投資などにおいては、議決権が無い種類株式や優先株式が使用されるケースが増えており、そのような場合に、適格組織再編成を認めるための株式に全ての種類の株式を含んでよいのかという点については、大きな問題となる。特に「議決権のない株式によっても支配があるとするには、強い疑問がある」⁵²との指摘もあり、株式以外の金銭等の交付と同時に、どこまでを株式に含めるのか検討する必要があるだろう。

第8節 まとめ

1. 我が国の組織再編税制における資産の支配に対する継続性、投資の継続性の要件の厳格性について

本論文においても再三指摘してきた、我が国の組織再編税制における資産に対する支配の継続性、投資の継続性の要件の厳格性、具体的には金銭等の株式以外の対価を用いた組織再編成に関して適格組織再編成と認めないことに関しては、以下のような指摘が出来ると考えられる。

(1) 実質的に資産に対する支配が継続していると考えられる場合も非適格となる点

現行法下において、「非適格資産の禁止は、株式による支配の継続を根拠とするものと考えられている」⁵³とされている。そして、現行の法人税法においては100%の支配をしていない場合でも、50%超の支配を行っていれば、追加の要件を規定することで組織再編成が適格と扱われる場合がある。つまり、例えば再編前に80%の支配があり、組織再編成の対価として一部金銭が使われ、60%になったとしても、50%超の支配に係る事業要件が満たされていれば、適格組織再編成として認めることに問題はないと考えられ、現在の取扱いが適切であるかどうかについては、検討を要すると考えられる⁵⁴。

(2) 納税者に選択の自由を与えている点

現行の規定では、株式以外の金銭等の対価を用いることで、納税者は非適格組織再編成を選択することが出来る状態にあるといえる。このため被取得企業が資産に含み損失を持つ場合には、納税者の望むようにその損失の実現を行うことが出来る⁵⁵。このような事例に

⁵² 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p343

⁵³ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p342

⁵⁴ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p342 を参照。過半数支配が継続しているにもかかわらず、非適格資産の禁止の条件によって、組織再編成が非適格となることについて妥当性を問う指摘がなされている。

⁵⁵ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p342 を参照。米国での多くの訴訟では、移転資産の含み損失を計上しようとする納税者に対して、内国歳入庁が組織再編成(つまり、適

において、現行の我が国の制度下での、課税庁側の対応としては、組織再編成に係る包括的行為計算の否認規定(法人税法 132 条の 2)以外の方法を取るより他にないことになる。このような対応は、その執行に躊躇を及ぼす可能性も考えられる。

2. 従業員引継要件に関して

上述したように従業員引継要件に関しては、立法趣旨を表していると考えられる基本的考え方において明記されておらず、その要件を求めることによって、制度としても組織再編税制の利用が難しくなる可能性が指摘できる⁵⁶。このような従業員の引継を求めている制度として、事業承継に関する税制改正(措法 70 の 7 の 2)などが挙げられるが、当該税制においては制度創設の趣旨において、「事業承継を理由とした廃業が毎年約 7 万社にのぼるとともに、それにより失われる雇用が毎年 20~35 万人と推計されるようになり(2006 年版中小企業白書)、事業経営を次世代へ円滑に承継できる環境を整備することが一層重要な政策課題として認識されるようになりました⁵⁷」といったように雇用の維持を意識した制度であることを明確に言っているため、従業員引継に関する要件を設けることは理解できる。

しかし、組織再編税制においてはそのような趣旨を持った制度創設とは言えない。したがって、このような要件に関して制度を使いにくくするデメリットがあるのであれば緩和も考えられるのではないかと考えられる。

3. 特別な規定の存在

アメリカの組織再編税制において創設されている税制上有利な条件を引き継ぐことが出来る規定や法人において 2 重の課税を避けるような仕組みは我が国の制度には見られないものだといえる。しかし、企業が選択する法的枠組みが違うことで、経済的には同様の効果が得られる取引に異なる課税がおこなわれることに関して対応することも検討する必要があるだろう。

格組織再編成)に該当することを理由に否認しているとの指摘がある。

⁵⁶ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.36 参照。法人の経営上の理由から 2 割を越す従業員が解雇された場合などに、なぜそのような活動が税法の適格性の判断に影響を及ぼすのか、不明確であるとの指摘がなされている。

⁵⁷ 大蔵財務協会「平成 21 年版 改正税法のすべて」p.310

第3章 引当金に係る法人税法について

第1節 はじめに

平成18年度の税制改正により負債調整勘定が導入されることになったが、この中で退職給与負債調整勘定については、従来の退職給付引当金に類似する項目であるといえる。これまでの我が国の法人税法における引当金の取扱い、立法の流れを考えるとこの項目の創設は今までの税制改正の流れと逆行するものであると考える。そこで、これまでに引当金がどのようにして廃止されてきたのか、またこのような項目の創設がなぜ必要だったのか考えることで、現在の法人税法の立法上の問題点を指摘できると考えられる。

第2節 企業会計における引当金について

企業会計原則注解注18において、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない」と引当金についての規定が定められている。

この規定より、企業会計においては、以下の4要件を満たすものについて、引当金の計上を求めているとされている。

- ①将来の特定の費用又は損失である
- ②その発生が当期以前の事象に起因する
- ③その発生の可能性が高い
- ④その金額を合理的に見積ることができる

引当金に関しては性質の違いに起因して、負債性引当金と評価性引当金の二つに分けられるとされている。さらに、負債性引当金に関しては、債務性があるものと債務性がないものの二つに分けられるとされている。具体的には、債務性のある負債性引当金としては、退職給付引当金が、債務性のない負債性引当金には修繕引当金が挙げられ、評価性引当金には貸倒引当金が挙げられる。

第3節 法人税法における引当金について

企業会計においては、引当金が設けられ、企業の財政状況・経営成績をなるべく正確に表すように努めている。一方で、法人税法の目的は適切な担税力に基づいた課税を行うことであり、そのような状況から引当金の取扱いに関して、企業会計と法人税法における取

扱いが乖離するという事になった。つまり、「引当金及び繰延資産について、適正な計上を目指そうとする企業会計原則に対し、元来、保守的志向の強い商法においては、資産価値の不確かな繰延資産の計上を渋りながらも、引当金計上には積極的であった。他方、税法においては、租税収入の確保を図ろうとするため、理念どおりに繰延資産を計上しようとするが、引当金の計上には消極的姿勢を示すことになる」⁵⁸といった考え方の違いが顕在化することとなった。

また、法人税法において引当金を認識する際の基準に関しても、企業会計との違いが見受けられる。その基準に関しては、「企業会計の観点からは、将来の支出又は損失であっても、それが当年度の収益を生み出すのに役立っている場合には、その金額を引当金勘定に繰り入れると同時に、当年度の費用又は損失として計上することによって、費用と収益とを対応させ、期間損益を正確に把握・計算するための技術である。ところで、費用収益対応の観点から将来の支出又は損失のために引当金勘定を設定し、そこへの繰入額を当年度の費用又は損失として計上するためには、1 将来におけるその費用又は損失の発生が確実に予想されること、2 その費用又は損失の金額が相当に正確に予測できること、3 その費用又は損失が当年度の収益と対応関係に立っていること、の 3 つの要件を満たさなければならないと解するべきである」⁵⁹と説明されている。その理由に関しては、「これらの要件を満たさないにも関わらず引当金の計上を認めると、利益留保の実質を持つ引当金を認めることとなり、期間損益の計算が恣意的となり、ひいては所得金額が不当に減少することとなるからである。商法施行規則 43 条が「特定の支出又は損失に備えるための引当金は、その営業年度の費用又は損失とすることを相当とする額に限り、貸借対照表の負債の部に計上することが出来る。」と定めているのも、同じ趣旨からである」⁶⁰と説明されている。

このような 3 つの要件は後述する債務の確定のための 3 つの要件とも異なり、少なくとも法人税法 22 条 3 項 2 号に掲げられる費用項目に債務確定要件が定められており、別段の定めにおいて引当金を設定していることと整合するものと考えられる。

1. 債務確定要件について

法人税法 22 条 3 項 2 号において、「販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」を、損金に算入すべき項目の一つとしている。「この括弧書から、期間費用で債務の確定しないものは、償却費を除いて、損金算入を認められないことになる。これを債務確定要件と呼ぶ」⁶¹とされている。そこで、企業会計においては、負債性引当金の中にも債務性のあるものがあるとしており、その点について損金への算入が認められるのではないかという意見がある。

⁵⁸ 品川芳宣「引当金と繰延資産」中央経済社『税務引報』2006年5月 p.120

⁵⁹ 金子宏「租税法 第10版」弘文堂 2005年 p.318

⁶⁰ 金子宏「租税法 第10版」弘文堂 2005年 p.318

⁶¹ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007年 p182

ただし、現行では、債務確定主義に関して、法人税法ではこの概念を厳格に解釈しており、引当金に関しては一律に禁止し、必要と考えられる項目に関して、別段の定めにおいて定めている。

一方で、法人税法 22 条 3 項 1 号においては、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」について、損金に算入すべき項目の一つとしているが、退職給付引当金繰入額が売上原価を構成する場合の取扱について問題が生じる場合があると考えられる。

3 項 1 号に該当する費用に関しても債務確定要件が求められているかどうかについては、税法上明確にはされていない。従来は旧通達 2-1-4 において、「法第 22 条 3 項第 1 号(損金の額に算入される売上原価等)に規定する売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の計算の基礎となる費用は、別段の定めのあるものを除き、当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものに限るものとする」としていたが、昭和 55 年には改定され、以下のような通達 2-2-1 が創設された。

「法 22 条 3 項 1 号(損金の額に算入される売上原価等)に規定する「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」(以下、売上原価等)となるべき費用の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積もるものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等にかかる資産の判断若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する」とされている。

つまり、1 号の費用に関しても、従来債務の確定が必要としていたが、「実際問題としては原価計算においては、若干の見積的要素が入ることとなるので、これまでも全て否定している趣旨と考えることには問題がある」⁶²との理由から改正されることになった。ただし、「仮に売上原価のみについて債務の確定ということを外したとすれば、原価計算上各種の経費を見積りによって計上することができることとなって第 2 号とのバランス上適当でないことになる」⁶³と同時に指摘されており、1 号の費用に関して、全く債務の確定を求めているというわけではないと考えられる。そこで、求めている債務の確定の程度について検討する必要がある。

従来、基本通達 2-2-12 において債務の確定とは、以下の 3 つの要件全てに該当するものとされていた。

- ①当該事業年度の終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- ②当該事業年度の終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。

⁶² 武田昌輔編著「DHC コメンタール法人税法」第一法規 p.1121 の 3

⁶³ 武田昌輔編著「DHC コメンタール法人税法」第一法規 p.1121 の 3

③当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することが出来るものであること。

このような債務の確定に関連する裁判例として、大阪地判 57 年 11 月 17 日は、「法 22 項 1 号原価と債務の確定について法 22 条 3 項 2 号には、当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く旨の括弧書があるのに、同項 1 号にはこれがないので、1 号原価は、債務の確定を要しないのではないかという疑問が生じる。しかし、損金として計上するためには、少なくともその金額を見積る必要があるから、1 号原価についても、この金額見積りが可能な程度に債務の内容が特定していること、すなわち、見積りの前提となる債務発生の原因たる事実（債務発生項目）は確定していることが必要であり、この意味での債務の確定を要すると解するのが相当である」としている。つまり、旧基本通達 2-2-12 における②の要件は少なくとも必要であり、また、③の見積もりの要件も求められていると考えられるが、それ以上にどこまで債務の確定を求めているのか明確ではない。ただ、3 項 1 号の費用に該当するため、通達 2-2-1 が指すように、単なる事後的費用であるような項目に関して、原価に算入することは出来ず、契約内容や費用の確実性からみて原価に該当することが必要と考えられる。

退職給付金に関する金額の合理性に関しては、後述するが「繰入率につき客観的かつ合理的な経験値がある」「企業に対してある程度の拘束力を持つ」との考えも示されており、その費用としての項目の 3 項 1 号に該当する可能性があるため、退職給付金に関する費用計上も検討に値すると考えられる。

2. 費用収益対応の原則

費用収益対応の原則とは、企業会計において適切な経営成績を反映させるため、一会計期間に生じた収益に対応する費用については、当該期間に計上しなければならないという会計原則を指す。「損益計算においては、期間的経常収益からそれに対応する費用、つまりその収益を獲得するに要した費用を差し引かなければならない。別の言い方をすれば、次期移行の収益をあげるに役立つ費用は資産として次期に繰り越さなければならない」⁶⁴ということである。

費用収益対応の原則は、法法 22 条 4 項より、法人税法における所得計算の際にも考慮することが妥当と考えられる。東京高等裁判所昭和 48 年 8 月 31 日において、「法人税法上、損金に計上される額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の原価、費用および損失の額とすると定められているが（法法 22 条 3 項）、ある原価、費用および損失の額をどの事業年度に計上すべきかについては、益金と同様に、法人税法は、特例について定めているほかは（法法 62 条ないし 64 条）、原則的な基準について同法自体の中に明文の規定をおかず、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するとしているにとどまる（法法 22 条 4 項）。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準としては、原価については、それが収益と個別に対応するものであるので、原則として、収益と

⁶⁴ 中村忠「新稿現代会計学 9 訂版」白桃書房 2005 年 p.141

の個別対応の原則（いわゆる費用収益対応の原則）が採られており、費用および損失については、販売直接費のように収益と個別に対応するものを除いて、原則として、総体対応の原則（いわゆる期間対応の原則）が採られているといえる」と説明されている。

ここで、「費用のうち、売上原価のように特定の収益との対応関係を明らかに出来るもの（22条3項1号に該当する費用）は、当該収益と同じ年度に費用として計上すべきであり、一般の人件費や事務費のようにそれを明らかに出来ないもの（22条3項2号に該当する費用）は、それが発生した年度の費用として計上すべきものである」⁶⁵と説明されている。現在ではもちろん従来から製品やサービスの原価は正確に把握されており、原価に関しては、なるべく正確な計算が成されるように求められている。その原価の構成要素として人件費として退職給付費用に関する項目も該当すると考えられるが、費用収益対応の原則からすればそのような費用に関して、法人税法上も損金として認められるはずである。

3. 法人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号について

法 22 条 3 項 1 号の規定によって、「当該事業年度の収益に対応する売上原価、完成工事原価等は、これをその事業年度の損金の額に算入すべきことを明瞭に規定している」⁶⁶とされている。そして、工事の請負に関して、「請負による収益に対応する原価の額には、その請負の目的となったものの完成又は役務の履行のために要した材料費、労務費、外注費及び経費の額の合計額のほか、その受注又は引渡しをするために直接要した全ての費用の額が含まれる（基通 2-2-5）」⁶⁷としている。ここで、労務費に退職給付に関する費用を認めることが出来ることも考えられる。当時は退職給付引当金に関して、契約等があればその金額の信頼性も確立できたと考え、そのため引当金の計上も認めているからである。ただし、一方で、22 条 3 項 2 号において債務の確定を要件としている点について、「沿革的には、引当金を立法技術の面から排除することを目的としたものであるが、要は、まだ発生していない費用を見積もりによって計上することを防止するためのものと解すべきである。そして、企業会計上の適正な基準によって計上されるものは、引当金は別に認められるべきである。なお、引当金については、別段の定めとして 6 項目認めている」⁶⁸と指摘されている。この点について当時は引当金を別に認めていたために混乱は少なかったと考えられるが、引当金が廃止された今においてはいま一度これら費用の取扱いについて検討する必要があると考えられる。

企業会計において、財務諸表等規則 84 条より、「会社の販売及び一般業務に関して発生した全ての費用は、販売費及び一般管理費に属するものとする」として、「販売手数料、荷造費、運搬費、広告宣伝費、見本費、保管費、納入試験費、販売及び一般管理業務に従

⁶⁵ 金子宏「租税法 第 17 版」弘文堂 2012 年 p.299-300

⁶⁶ 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.57

⁶⁷ 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.59

⁶⁸ 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.58

事する役員、従業員の給料、賃金、手当、賞与、福利厚生費並びに販売及び一般管理部門関連の交際費、旅費、交通費、通信費、光熱費及び消耗品費、租税公課、減価償却費、修繕費、保険料及び不動産賃借料をいう」とされている。

つまり、「販売及び一般管理業務に従事していない従業員の給料、賃金、手当、賞与、福利厚生費並びに販売及び一般管理部門関連の交際費」以外に関しては、2号の費用を構成しないことになると考えられる。したがって、実際に製品の製造に当たる従業員の給料や手当に関しては原価を構成することになると考えられる。そうであれば、解釈上退職給付引当金の一部は法法22条3項1号費用として認められることになるであろう。そうであるならば退職給付引当金を費用として損金算入することも考えられる。

4. 引当金にかかる税法改正について

通説では、「債務確定要件を引当金計上の一律禁止と解釈し、別段の定めがある場合に限り、それが定める限度内で、引当金計上出来る（引当金法定主義）」⁶⁹とされていた。従って、一般的な引当金計上については、「所得税法37条1項括弧書および法人税法22条3項2号括弧書が、償却費以外の費用でその年度において債務の確定しないものを必要経費ないし損金の範囲から除いていることを根拠として、これを否定する説が有力である」ととらえられている⁷⁰。ただ、「企業会計の考え方にしたがって、費用収益対応の観点から当該引当金の勘定への繰入額のうち一定の金額を損金に算入することとしている」⁷¹とされている。

平成10年改正前においては、企業会計における主要な引当金は別段の定めによっておおむね認められていた。当時の認められていた引当金は、貸倒引当金、返品調整引当金、賞与引当金、退職給与引当金、特別修繕引当金、製品保証引当金の6種類であった。これらの引当金は、「企業が利益の有無にかかわらず引当金を計上するという会計慣行が確立していること、繰入率につき客観的かつ合理的な経験値があること、当期の収益に対応するその費用が翌期以降に支出されることが確実であること及び引当額が相対的に大きいため企業経理に相当影響することなどの要件を満たしていなければならない」⁷²とされていた。

しかし、平成10年の改正では、賞与引当金、特別修繕引当金、製品保証等引当金の規定を廃止され、退職給付引当金の縮減が実施され、さらに平成14年改正により、退職給与引当金が廃止された。これらの税法改正の理由としては、「課税ベースの拡大と税率の引き下げを基調として、1、見積もりの適正さに問題があること、2、賞与引当金や退職給与引当金は巨額であり、企業ごとの利用状況にも格差があるため、税負担の格差を生み出している恐れがあること、3、製品保証等引当金、返品調整引当金、及び特別修繕引当金は、特

⁶⁹ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂2007年 p.183

⁷⁰ 金子宏「租税法 10版」弘文堂2005年 p.323

⁷¹ 金子宏「租税法 10版」弘文堂2005年 p.319

⁷² 税制調査会「昭和46年8月 長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」1971年8月 p14-15

定業種に限られていることが挙げられている」⁷³と説明されている。また、退職給与引当金の廃止に当たっては、「連結納税制度の採用に伴う法人税収の減少を緩和するため」⁷⁴という理由も指摘されている。

しかし、このような取扱いに関して、「債務確定要件を引当金の一律禁止と解し、引当金が2種類しか認められないとすることは、公正処理基準に反する状態となっていると思われる。言い換えれば退職給与引当金をはじめとする税法上今日では認められない引当金も企業会計上は計上しておかないと会社法や金商法の要請する制度会計に反する可能性がある。このため企業は必要な場合には損金算入なしに、いわゆる有税で引当金を計上せざるを得ないことになっている。もちろん、租税立法策として、引当金計上額の損金算入を認めないことは考えられる。しかし、そのためにはその旨の別段の定めが置かれるべきと考えられる」⁷⁵といった指摘がなされている。

また、「債務確定要件に公正処理基準を及ぼす考え方からは、債務要件が引当金の一律禁止であるとの解釈を見直し、有力説の主張するように、将来その費用が生ずることが確実にあり、かつその金額を正確に確認することが出来る場合には、費用の見積もり計上が許されるとすべきことになる。いずれにしても、債務確定要件は公正処理基準との調和的な解釈を迫らねばならないが、2000年および2002年改正による引当金の縮減は、その余地を著しく、狭めている」⁷⁶と指摘され、「企業会計が膨大な追加引当てを要求することに対し、税法が、制度それ自体を廃止してしまうということも、極めて理解し難いものとなっている。このような矛盾する対立は、生涯給与総額に占める退職給与の割合が欧米と我が国では大幅に異なるのに、それを無視してそれぞれの会計処理だけを欧米に合わせれば足りるとした結果であるとも考えられる」⁷⁷といった指摘もなされている。

つまり、債務確定主義というものに対して、法人税法がその概念を厳格に解釈しており、その結果、別段の定めで認められている項目以外についても、法人税法上において引当金を認識するということが解釈上難しいであろう。しかし、これまでの経過においても退職給付に関する費用が製品などの原価を構成している場合の引当金計上を否定的に論じているものは見当たらず、原価を構成している項目に関しては債務確定主義を取っていないと解釈する余地があるので、その損金算入を認めることも検討できると考えられる。また、従来、引当金を別段の定めにおいて設定していた場合には問題も生じなかったと考えられるが、近年の改正のように引当金を廃止した場合には、上述したように1号、2号の費用項目の例示とその費用の取扱いが整合したものになっているか改めて検討を要すると考えられる。

⁷³ 金子宏「租税法 10版」弘文堂 2005年 p.319, 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007年 p.184, 国税庁「平成10年版 改正税法のすべて」p.279,281,285,288等を参照。

⁷⁴ 金子宏「租税法 10版」弘文堂 2005年 p.319

⁷⁵ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007年 p.184

⁷⁶ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007年 p.184-5

⁷⁷ 品川芳宣「引当金と繰延資産」中央経済社『税務引報』2006年5月 p.120

5. 退職給付引当金の改正理由

退職給付引当金に関しては、かつて税法上認められていた項目である。その背景については「従業員に支給される退職給与金が、その支給される事業年度の損金の額に算入されることはいうまでもない。しかし、退職給与金の性質はその従業員の過去の全勤務期間に対する後払いとも考えられる」⁷⁸とされ、「労働協約に定められた退職金、就業規則に定められた退職給与金等は、その程度の差はあれ、企業に対して相当に強い拘束力を有することは事実である」⁷⁹といったような現状をふまえ、退職金に対する企業の負担を実際の課税に反映するために、このような項目が認められてきたということである。

退職給付引当金の改正の理由に関して、「平成 10 年度の税制改正前の退職給与引当金や賞与引当金などは、連結納税制度や法人税率の引下げに伴う税収減に対応するために廃止されたという経緯がある。当時の財政事情を主たる理由として措置されたものであり、結果として法人税法と企業会計との乖離が増幅することとなった」⁸⁰とされている。したがって、当時の政策的な論理があり税収確保が主な理由として改正が行われたのであれば、この項目を再度制定することの可能性も否定できない。

6. 負債調整勘定について

平成 18 年度の税法改正において、実質的に退職給付引当金に当たる退職給与負債調整勘定を計上するなど、それまでの改正の流れと異なる制度を設定することになった。また、(差額)負債調整勘定という企業会計上の負ののれんに該当するような項目に関しては、償却期間を 5 年にする等の制度設計をすることになっており、企業会計との乖離を進める方向になっている。負債調整勘定は退職給与負債調整勘定、短期重要負債調整勘定、(差額)負債調整勘定の 3 つからなる。

(1) 退職給与負債調整勘定

法人税法 62 条の 8 の 2 項の 1 号において退職給与負債調整勘定が定められており、その内容は、法人が、非適格合併等により非合併法人等から引継ぎを受けた従業員について、退職給与債務引き受けをした場合には、退職給与債務引受額を退職給与負債調整勘定の金額として計上し、退職給与引き受け従業員が退職等によりその法人の従業員でなくなった場合、又は退職給与引き受け従業員に退職給与を支給する場合には、退職給与負債調整勘定の金額のうちこれらの退職給与引き受け従業員にかかる部分の金額を減額しなければならず、減額すべきこととなった金額は減額すべきこととなった日の属する事業年度の益金

⁷⁸ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.282

⁷⁹ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.283

⁸⁰ 日本税理士連合会 税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について ー平成 19 年度諮問に対する答申ー」2008 年 p.8

の額に算入しなければならないとなっている。

「平成 18 年度税制改正前においては、引き受けた退職給付引当金相当額は、事業譲受法人において益金の額に算入すべきものとされていた。しかし、平成 18 年度税制改正において、事業譲受により事業譲渡法人から引継ぎを受けた従業者に対して、将来の退職時に支払う退職給与の額につき、事業譲渡前における在職期間その他の勤務実績等を勘案して算定する旨を約し、かつ、これに伴う負担の引受けをした場合には、会計上の退職給付引当金に相当する金額は、退職給与負債調整勘定として計上することが認められた（法法 62 の 8②、法令 123 の 10⑦）」⁸¹と指摘されているように、当該項目の認識には算定や引受に関する約定が求められている。

(2) 短期重要負債調整勘定

また同条同項 2 号により、短期重要負債調整勘定が規定され、その内容は、法人が、非適格合併等により非合併法人等から移転を受けた事業に係る将来の債務で、その履行が合併の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、その履行に係る負担の引き受けをした場合には、当該債務の額に相当する金額を短期重要負債調整勘定の金額として計上しなければならないが、短期重要債務見込額にかかる損失が生じた場合、または非適格合併等の日から 3 年を経過した場合には、当該短期重要債務見込額にかかる短期重要負債調整勘定の額のうち当該損失の額に相当する金額を減額しなければならないが、減額すべきこととなった金額は減額すべきこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入しなければならないとなっている。

(3) (差額)負債調整勘定

また、同条 3 項において負債調整勘定が定められており、内国法人が非適格合併等により当該非適格合併等に係る被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、当該非適格合併等に係る非適格合併等対価額が当該被合併法人等から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ときは、その満たない部分の金額は、負債調整勘定の金額とするとされている。

第 4 節 企業会計における企業結合に係る特定勘定の創設

企業会計基準において、企業結合が行われたときのみ発生する項目として企業結合に係る特定勘定という項目が設けられることになり、「取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識する」⁸²とされた。企業結合に係る特定勘定の計上は、一定の費用又は損失を負債として認識した方が、「その後の投資原価の回収計算を適切に

⁸¹ 佐藤信祐「企業買収の税務 第 3 版」中央経済社 2009 年 p.59

⁸² 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」第 30 項

行い得る」と当該項目の創設理由が説明されている⁸³。すなわち、企業結合の条件交渉の過程で、被取得企業に関連して発生する可能性のある将来の費用又は損失が取得の対価に反映されている場合（取得の対価がそれだけ減額されている場合）には、被取得企業が企業結合日前に当該費用又は損失を負担したと考えられるので、これらの費用等を企業結合日以後の取得企業の業績に反映させない方が取得企業の投資原価の回収計算を適切に行うことができると考えられている。

当該負債（以下「企業結合に係る特定勘定」という。）の計上条件は以下のように定められ、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 63 項及び第 64 項を満たしている場合に限られる。なお、認識の対象となった事象が貸借対照表日後 1 年以内に発生することが明らかなものは流動負債として表示する（同指針第 451 項）。

1. 取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失

同指針第 63 項では、「取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失」は、企業結合日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（ただし、当該企業結合に係る特定勘定に適用される基準を除く。）の下で認識される識別可能負債に該当しないもののうち、企業結合日後に発生することが予測され、被取得企業に係る特定の事象に対応した費用又は損失（ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。）をいうとされている。

同指針第 374 項を参照すると、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当する場合には、当該識別可能負債として取得原価を配分しなければならないので、企業結合に係る特定勘定として認識することはできないことに留意する必要がある。なお、平成 15 年公表の企業結合会計基準では、「取得後短期間で発生することが予測される」ものとされていたため、平成 17 年公表の本適用指針では、企業結合日後 5 年以内に発生するものであることとされていた。そのような費用又は損失の発生は通常 5 年程度以内と考えられるものの、平成 20 年改正の企業結合会計基準を踏まえて、その後の投資原価の回収計算を適切に行うという観点から、平成 20 年改正の本適用指針では、このような限度期間は示さないこととした。

また、同指針第 63 項における「特定の事象に対応した費用又は損失（ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。）」により、具体的な事象が特定されていない将来の営業損失については当該負債の認識の対象とはならないことと、特定の事象に対応した費用又は損失が識別可能資産への取得原価の配分額に反映されている場合には、資産の評価額がすでに減額されているため該当しないことに留意する必要がある。

⁸³ 企業結合会計基準第 99 項、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 372 項参照。

さらに「被取得企業に係る費用又は損失」とされているように、パーチェス法は取得企業の観点から会計処理を行うものであること、取得の対価の算定に反映される事象は、被取得企業に関連した費用又は損失と考えることが合理的であることから、取得企業に係る将来の費用又は損失は当該負債の対象とはならず、企業結合日後に発生する被取得企業に係る費用又は損失に限定されることとなる。

2. 取得の対価の算定に反映されている場合

同指針第 64 項において、「取得の対価の算定に反映されている場合」とは、次のいずれかの要件を満たしている場合をいうと定めている。

- ① 当該事象及びその金額が契約条項等（結合当事企業の合意文書）で明確にされていること
- ② 当該事象が契約条項等で明確にされ、当該事象に係る金額が取得の対価（株式の交換比率など）の算定にあたり重視された資料に含まれ、当該事象が反映されたことにより、取得の対価が減額されていることが取得企業の取締役会議事録等により確認できること
- ③ 当該事象が取得の対価の算定にあたって考慮されていたことが企業結合日現在の事業計画等により明らかであり、かつ当該事象に係る金額が合理的に算定されること（ただし、この場合には、のれんが発生しない範囲で評価した額に限る。）

このような取扱いを設けた理由について、企業結合に係る特定勘定に関して、実務上、企業結合条件の交渉の過程で当該事象に係る金額が対価の算定に反映されていたことが契約条項等から明らかな場合は少ないと考えられるとし、同指針第 64 項(1)、(2)及び(3)において、「その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合」の要件を示している。平成 17 年公表の本適用指針は(1)と(2)のいずれかの要件を満たしている場合とされていたが、平成 20 年の本適用指針改正で、同年改正の企業結合会計基準第 33 項を踏まえて、(3)の要件を満たす場合についても、「その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合」に含めることとしたとされている⁸⁴。

3. 具体的事例

同指針第 373 項によると、企業結合に係る特定勘定として負債計上する費用又は損失としては、例えば、以下のようなものが考えられるとしている。

- ・ 人員の配置転換や再教育費用
- ・ 割増（一時）退職金
- ・ 訴訟案件等に係る偶発債務

⁸⁴ 企業会計基準適用指針第 10 号 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針 375 項を参照。

- ・工場用地の公害対策や環境整備費用
- ・資産の処分に係る費用（処分費用を当該資産の評価額に反映させた場合で、その処分費用が処分予定の資産の評価額を超過した場合には、その超過額を含む。）

4. 企業結合に係る特定勘定とその他の負債項目について

企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理に関しては、同指針第 377 項によると 企業結合に係る特定勘定は、企業結合に係る「未決算勘定」としての性格が強いと考えられるので、当該負債の計上後に、引当金又は未払金など、他の負債項目としての認識要件を満たした場合には、当該負債から他の適当な負債科目に振り替える必要がある（同指針第 66 項参照）。したがって、例えば、当該負債の認識の対象が被取得企業に係る偶発損失の場合には、当該偶発損失が発生したとき、又は発生しないことが明らかとなったときに当該負債を取り崩し、また偶発損失引当金の要件を満たしたときに当該引当金に振り替えることになる。なお、当該負債は、取得の対価に反映されている場合（同指針第 62 項参照）を前提として計上されるため、暫定的な会計処理の対象外となる。

5. 小括

企業結合に係る特定勘定は法人税法における短期重要負債調整勘定に該当する項目であると考えられる。このような項目の創設からも分かるように、組織再編成が生じた場合において、適切に財政状況・経営成績を把握するためには、組織再編成前には計上されていなかった資産・負債及び損益項目についても、財務諸表上で認識する必要であり、適切な担税力を把握するためにも、同様に益金・損金項目を認識する必要があると考えられる。例えば、合併等の組織再編成が行われた場合に、その後の損益を適切に表すためには、のれんの測定をより現実に獲得しうる超過収益力と対応させることが望ましいと考えられる。また、組織再編成が行われた後に適切な課税が行われるためにも、同様に資産調整勘定などの調整勘定を適切に測定することが非常に重要であると考えられる。特に我が国の雇用状況においては、企業結合に係る特定勘定及び退職給付に係る債務を認識しないことには組織再編成における対価と事業の価値が著しく乖離し、ひいては資産調整勘定や営業権、のれんといった項目の金額測定支障をきたすものと考えられる。

一方で、企業結合に係る特定勘定や短期重要負債調整勘定といった項目は組織再編成が起こることによってはじめてその計上が行われるものであり、退職給付引当金のように被取得企業内で組織再編成が生じる前から社員と会社の契約によって存在していたものとは異なる性質であるということは指摘できよう。

第 5 節 企業会計における負ののれんの取扱いに関する改正

従来、企業会計においては、負ののれんを貸借対照表上に計上し、その後、償却する会計処理が取られていた。この取扱いに関しては、「想定された発生原因に合理性を見出す

ことは困難な場合が多いとして、取得後短期間で発生することが予想される費用又は損失について、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、その発生原因が明らかなことから、取得原価の配分の過程で負債として認識されるものと考え、残額については、承継した資産の取得原価の総額を調整する要素とみて、正の値であるのれんと対称的に、規則的な償却を行うこととしていた（企業結合会計基準第 111 項）」と説明されている。

しかし、現在では、負ののれんは、原則として、特別利益に計上する（同基準第 48 項）とされている。このような取扱いをしている理由として、「負ののれんの会計処理方法としては、想定される負ののれんの発生原因を特定し、その発生原因に対応した会計処理を行う方法や、正の値であるのれんの会計処理方法との対称性を重視し、規則的な償却を行う方法が考えられる（同基準第 110 項）」としながらも、「のれんは資産として計上されるべき要件を満たしているものの、負ののれんは負債として計上されるべき要件を満たしていない（同基準第 111 項）」ことを反映した取扱いである国際会計基準の取扱いに従い、一括利益認識の方法を採用することになった。

この取扱いについて税法と企業会計においては差異がみられるが、租税法においてはのれんと対照的に処理する方法で取扱いが規定されている。

現在の負ののれんの取扱いに関して、収益の計上できる要件を満たしているのかという点について、疑問があるとの指摘⁸⁵があるが、このような項目に関してもなぜ法人税法ではこのような規定を設けているのかという点に関して、説明があるべきと考えられる。

第 6 節 法人税法と企業会計の関係

企業会計と法人税法の課税所得計算においては、必ずしも同一の方法が用いられているわけではないものの「課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが妥当であると考えられる」⁸⁶とされている。ただし、「企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。一方、税法は、税負担の公平、税

⁸⁵ 弥永真生「会社法からみた企業結合に関する会計基準（案）の問題点」『企業会計』2008年 p.85-87 を参照。負ののれんが収益として計上される要件を満たしているかどうかの検討が行われておらず、コンバージェンスのためだけに会計処理が設定されている。また、負ののれんを認識不能な債務やバーゲンパーチェスと見ると、債務を認識しない問題、バーゲンパーチェスでは低廉取得で利益を認識しているという問題があると企業会計の観点から指摘し、また会社法上の配当可能額との関係における問題点を指摘している。

⁸⁶ 大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」1966年

⁸⁷ 日本税理士会連合会 税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について 一平成 19 年度諮問に対する答申一」2008年 p.1 http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/toushin_H19.pdf

制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である⁸⁸とされている。つまり、企業会計と法人税法の関係において、その結びつきを否定することはできず、かといってその性質上、課税所得の計算において全ての規定を企業会計に任せることもできない。

両者においては、処理を統一することが企業の事務負担の観点などから望ましいとも考えられるが、処理を統一することの利点・欠点を比較し、規定を決めていくことが望まれる。

第7節 まとめ

1. 退職給付に関する法人税法の対応について

退職給付に関する項目は、我が国の企業の財政状態・経営成績を適切に表すために非常に重要な項目と位置づけられる。我が国の企業においては多くの企業で退職給付制度を採用しており、その金額が企業の財政状態に与える影響は非常に大きなものになる。例えば、この項目を組織再編成が生じた際に認識しないとなると、のれんよりも負ののれんが財務諸表上において認識されるケースが増えるはずである。そのような状況では、適格組織再編成では組織再編成を優遇しておきながら、非適格組織再編成になった際に多くの課税が行われるケースが増えると考えられ、制度全体を考慮すれば、我が国における組織再編成を停滞させる可能性が考えられる。そのような背景もあり、「平成15年度から段階的に廃止された退職給与引当金の実務的な取扱いについては、その金額の大きさも相まって明確化を求める指摘等も見受けられる⁹⁰ことから、平成18年度の税制改正により、非適格組織再編成に退職給与負債調整勘定が創設され、一定の要件を満たした金額については債務としての計上と認めることとなった⁹¹。このように一度廃止された特定の負債項目が企業活動に大きな影響を与えることが分かり、税制改正により非適格組織再編成が生じた場合において類似する項目が再度創設されたことが分かる。そこで、その影響力を鑑みるのであれば、法人税法において退職給付引当金の項目を再度、創設することも十分検討の対象になるのではないかと考えられる。

⁸⁸ 日本税理士会連合会 税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について－平成19年度諮問に対する答申－」2008年 p.1

⁸⁹ 大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」1966年

⁹⁰ 大蔵財務協会「改正税法のすべて 平成18年版」p.365

⁹¹ 大蔵財務協会「改正税法のすべて 平成18年版」p.370-371、法法62の8第2項1号を参照。非適格合併等に伴い被合併法人等から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務引受けをした場合には、退職給与債務引受額を退職給与負債調整勘定の金額とすることとされた。当該金額の算定に関しては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、その額につき明細書（法規別表16(10)）に記載がある場合の退職給付引当金の額に限るとされている。

特に、退職給付引当金の改正理由について、税収確保という点が説明されており、その他多くの方法によって、その目的を達成することもでき、立法論として、その改正の是非が問われている。また、解釈論としても、売上原価を構成する3項1号費用に関しては、3号2項費用と同じ債務確定主義が求められているとはいえない。また、財務諸表等規則から退職給付にかかる費用が3項1号の費用として認められる場合もあると考えられ、従来のように別段の定めにおいて引当金を認めていた頃には生じていなかった解釈上の問題が生じる恐れがある。現行の法律構成を立法上の問題、解釈上の問題また経済的な問題から再度検討することが望まれる。

2. (差額)負債調整勘定について

企業会計上のいわゆる負ののれんに関する取扱いに関して、法人税法においては、(差額)負債調整勘定を創設したが、なぜ現在のような取扱いになっているのかに関して、説明がなされていない。現在では、特段の理由説明がされずに、取扱いが決められているが、例えば、負ののれんがバーゲンパーチェスとしての性質を持つのであれば、現在のような取扱いが成される理由はないと考えられる。そのような利益は一時的に認識されるものであるからである。一方で、負ののれんが今後何年間にわたる負の超過収益力を表しているのであれば、そのような要因から生じる利益に関して、一時に課税を行うことはもちろん適切ではないと考えられる。負ののれんが収益の認識要件を満たしているのかどうかという点、また企業会計との相違が生まれる理由についても今後の更なる検討及び説明が望まれる。

第4章 営業権について

第1節 はじめに

平成18年度の税制改正より資産調整勘定が創設されたが、この項目に関しては、従来から存在する営業権と重複する性質を持ち、これら二つの項目の取扱いに関して、法人税法における整理が十分に説明されていないと考えられる。そこで、これまでの法人税法における営業権の取扱いをふまえ、これら二つの項目の整理、他国の同様の項目との比較等を行い、営業権の新しい取扱いに関して検討したい。

第2節 一般的な営業権の意義について

営業権は、無形資産であり、必ずしも営業権単体で取引が出来る性質の項目ではなく、具体的にどのようなものを表すのか必ずしも明確にされていない。そのため、営業権の意義について税法に関する裁判で争われている事例が少なからず見受けられる。

ただし、営業権の意義に関する諸説のうち、超過収益力説にもとづいたものを営業権と考えるのが一般的であると考えられる⁹²。

第3節 企業会計における営業権

企業会計においては、企業会計原則注解25において、「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、每期均等額以上の償却をしなければならない」とされ、貸借対照表の分類において「固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等は、有形固定資産に属するものとする。営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする」と規定されている。企業会計において、このほかに営業権を規定しているものはないが、営業権の具体的な定義等はなされていない。しかし、企業結合会計基準が出来てからは、取得した事業と対価の差額、つまり差額概念説に基づいてのれんを計上することになり、営業権とのれんをどのようにとらえるべきか検討する必要があると考えられる。

のれんを差額概念説に基づく超過収益力の計上ととらえると、営業権で資産の認識要件を満たしていない部分に関してはのれんに内包されるものと考えられる。また、企業会計において営業権は有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表上に計上されることとなり、自己創設のれんの計上は認めていない。つまり、取引があった場合に差額概念説に基づく以上の超過収益力が貸借対照表上に計上されることはなく、営業権を計上するためには、個別の資産としての認識要件を満たす必要がある。

つまり、「のれんは、会計上、企業を全体として評価した場合の企業価値と当該企業が保有する個別資産の合計額との差額として認識される。また、それは具体的な存在形態を

⁹² 安藤英義他「会計学大辞典第五版」中央経済社2007年 p.1102

有しないので無形固定資産の範疇に属するが、それ自体を切り放して転売することができないという点で、特許権や商標権などとはその性質を異にするものである⁹³という取り扱いで、単体で取引される権利が営業権として計上され、のれんとは区別されることになる。

1. 識別可能な営業権

識別可能な無形固定資産の測定は、取得企業が利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置き、多面的かつ合理的に算定される。適用指針⁹⁴では、識別可能な無形固定資産を次のように、法律上の権利及び分離して譲渡可能なものと定めており、これら識別可能な無形固定資産の一部が営業権に該当するものと解される。

(1) 法律上の権利

企業結合会計基準第 29 項にいう「法律上の権利」とは、特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利をいう。特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利には、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれる（適用指針 58 項）。

(2) 分離して譲渡可能なもの

分離して譲渡可能な無形資産とは、受け入れた資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できなければならない。また、第 367 項を参照すると、分離して譲渡可能な無形資産であるか否かは、対象となる無形資産の実態に基づいて判断すべきであるが、例えば、ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果（最終段階にあるものに限らない。）等についても分離して譲渡可能なものがある点に留意する（適用指針 58 項）。

2. 企業会計におけるのれんの処理方法

現在では、のれんは、資産に計上し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる（企業結合に関する会計基準 32 項）となっている。

従来は、企業会計原則注解注 25 より每期均等額以上を償却しなければならないという条件と 5 年という税法の法定耐用年数を考慮して会計処理が行われていた。

のれんの会計処理方法としては、「その効果の及ぶ期間にわたり「規則的な償却を行う」

⁹³ 加古宜士「財務会計概論 第 8 版」中央経済社 2009 年 p.71

⁹⁴ 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第 10 号 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」2008 年

方法と、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が考えられる（企業結合に関する会計基 105 項）」など、その項目の性質上、どのような会計処理が適切か判断することが難しいが、「規則的な償却を行う」方法に一定の合理性があることや、子会社化して連結する場合と資産及び負債を直接受け入れ当該企業を消滅させた場合との経済的な同一性に着目し、正の値であるのれんと投資消去差額の会計処理との整合性を図るなどの観点から、規則的な償却を採用した。また、その償却期間についても、平成 9 年連結原則の連結調整勘定の償却に係る考え方を踏襲し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって償却することとした（企業結合に関する会計基準 107 項）」と説明されている。

また、「のれんは「固定資産の減損に係る会計基準」（平成 14 年 8 月企業会計審議会）の適用対象資産となることから、規則的な償却を行う場合においても、「固定資産の減損に係る会計基準」に従った減損処理が行われることになる（企業結合に関する会計基準 108 項）」とされている。

第 4 節 法人税法の営業権

1. 営業権

営業権は法人税法施行令 13 条において減価償却資産の無形固定資産の一つと掲名されている。しかし、さらに詳しく営業権に含まれる項目について考える際には、通達や裁判例を参照することになる。そして、それらを参照していくと、営業権は超過収益力を表すものであるという点⁹⁵と共に、法律などで定められている営業ができる権利をさすというものであるという点⁹⁶を指摘できる。

法人税基本通達 7-1-5 において、「タクシー業のいわゆるナンバー権のように法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく登録、認可、許可、割当等の権利を取得するために支出する費用は、営業権に該当する」⁹⁷とされており、平成 6 年 10 月 17 日の国税審判所の裁決においては、「青ナンバー権等のような法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく許可等の権利の取得のために支出される費用についても、事業を営む権利を取得するという固有の経済的価値を有すると認められることから、営業権に該当するものと解されている」と述べられている。

また、最高裁判所（第三小法廷）昭和 51 年 7 月 13 日判決においては「営業権とは、当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係である」とする原審の判断を支持しており、「法

⁹⁵ 最高裁判所（第三小法廷）昭和 51 年 7 月 13 日判決等参照。

⁹⁶ 国税審判所平成 6 年 10 月 17 日等、法人税基本通達 7-1-5 等参照。東京地裁昭和 55 年 2 月 26 日では、商品仲買人たる地位について営業権に含まれることを認めている。

⁹⁷ 岡村忠生「法人税法講義 第 3 版」成文堂 2007 年 p.94

人税法上、営業権の意義についての規定は存在しないが、商法上及び企業会計上は買い入れた営業権についてのみ資産性を認めていることから、法人が他の企業の営業の全部又は重要な一部を有償で承継取得した場合に発生する営業権を適正に算定した価額で資産計上することは、当然に認められている」として、有償で取得した場合の無形の財産的価値を有する事実関係においても営業権となりうることを認めている。ちなみに、この判決においては営業譲渡に関する事例を基に検討が行われているため、資産・負債について包括的な承継を求めている組織再編成に関しては、また別途、他の取扱いをすることも考えられる。

そして、国税不服審判所裁決にみられる最新の営業権に関する判断としては平成 22 年 6 月 30 日における「営業権とは、企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係をいい、合併や営業譲渡のように営業の全部又は一部の包括的移転に伴い実現し、資産計上されるものと解されている」としており、最高裁の意見を踏襲していることが分かる。

ここで、企業会計においては、差額概念にもとづくのれんが計上されるケースがあるが、のれんと法人税法上の営業権との関係をどのように捉えるか整理する必要が生じると考えられる。この点に関しては、平成 18 年度の税法改正により、非適格組織再編成の場合には資産調整勘定という項目が創設されることになり、また、法法 62 条の 8 が導入されたことに伴い、「営業権のうち独立した資産として取引される慣習のあるもの」という概念が新たに示された。従来、企業会計上の営業権及びのれんは、法人税法上、営業権として計上されていたが、このようになると、企業会計上ののれんが、法人税法上の資産調整勘定になると考えられ、営業権に計上されるのは、企業会計上は識別可能な営業権、法人税法上は独立して取引される営業権に限定されるものと考えられる。したがって、企業会計と法人税法の関係を考えれば、基本的には営業権同士が対応し、のれんと資産調整勘定が対応しているものと考えられる。

しかし、詳しくは後述するが、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際の営業権の計上に関しては、超過収益力を当該項目の本質ととらえている法人税法上の営業権と企業会計における営業権や差額概念に基づくのれんでは、認識される項目が一致せず、損金経理要件等に関してどのように対応していくべきか、ということが論点になる。

また、企業会計上の営業権及び法人税法上の営業権、のれん及び資産調整勘定の各項目が常に合致するとはいえない。具体的には、財務諸表上は計上されるような営業権に関して、法人税法上は資産調整勘定に含まれることが考えられる。その場合に損金経理要件を求められるのか、営業権は全て損金算入することは出来るのかという問題や、資産調整勘定には損金経理要件を求めなかったために、のれんと資産調整勘定の帳簿価額が合致せず、企業の事務負担が増えるのではないかという問題が生じる。この点について、現在の法人税法においては、どのような整理がされているのかという点に関して、説明が不足し

ていると考えられ、今後さらなる整理が必要になると考えられる。

営業権の取扱いに関しては、耐用年数を 5 年として、損金経理要件を設けて損金算入処理が行われることになる。この取扱いに関しては、従来の企業会計において用いられていた耐用年数と整合するものである。しかし、現在では企業会計における耐用年数に関して、改正が行われていたにも関わらず、据え置かれたままになっていることも指摘できよう。

2. 資産調整勘定について

平成 18 年度の税制改正により資産調整勘定という項目が創設されたが、その科目がどのような事象において計上されるのかは以下の通りである。

内国法人が非適格合併等⁹⁸により当該非適格合併等に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人その他政令で定める法人から資産又は負債の移転を受けた場合において、当該内国法人が当該非適格合併等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額（当該資産（営業権にあつては、政令で定めるものに限る。）の取得価額の合計額から当該負債の額（次項に規定する負債調整勘定の金額を含む。）の合計額を控除した金額をいう。）を超えるときは、その超える部分の金額（当該資産の取得価額の合計額が当該負債の額の合計額に満たない場合には、その満たない部分の金額を加算した金額）のうち政令で定める部分の金額は、資産調整勘定の金額とすると規定されている（法人税法第 62 条の 8）。

ここで営業権に関し、法令第 123 条の 10 第 3 項より資産調整勘定を測定する際に、営業権という項目が計上されるためには独立して取引される慣習のある場合だけであるとされており、営業権は依然として、独立して取引されるものと、超過収益力を表すものを総称するものであるが、営業権が計上される場合が限定されたことが分かる。

しかし、この点に関して、差額概念としての資産調整勘定と独立して取引される営業権としての整理が常に適用されているわけではない。例えば、法第 62 条の 9 第 1 項により、内国法人が自己を株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人とする株式交換又は株式移転を行った場合には、当該内国法人が当該非適格株式交換等の直前の時において有する時価評価資産の評価益又は評価損は、当該非適格株式交換等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するとされており、その時価評価資産に固定資産も含まれているため、営業権に関しても時価評価の対象となっているが、一方で、この取引から資産調整勘定の計上は行われず、このような営業権に関しては、独立して取引

⁹⁸ 適格合併に該当しない合併又は適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資若しくは事業の譲受けのうち、政令で定めるものをいう。法人税法施行令第 123 条の 10 より政令で定めるものは、分割、現物出資又は事業の譲受け（適格分割又は適格現物出資に該当するものを除く。以下この項において「非適格分割等」という。）のうち、当該非適格分割等に係る分割法人、現物出資法人又は移転法人の当該非適格分割等の直前において営む事業及び当該事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部が当該非適格分割等により当該非適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は譲受け法人に移転をするものとする規定されている。

される慣習のあるものという限定は適用されない。

また、法法 61 条の 11 第 1 項及び法法 61 条の 12 第 2 項により、連結納税の開始又は連結納税への加入を行った一定の内国法人において、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損は、当該連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するとされており、その時価評価資産に固定資産も含まれており、営業権に関しても時価評価の対象となっているが、このような場合の営業権に関しても、独立して取引される慣習のあるものという限定は適用されない。

このような非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際の営業権の取扱いに関しては、第 7 節においてさらに詳しく検討する。

資産調整勘定は、これを 60 ヶ月で除した額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額を減額し、損金として処理することとしている。この償却については、損金経理要件は求められていない。

第 5 節 海外の会計制度におけるのれん

海外における営業権との関係も比較すると、OECD においてはのれん (Goodwill) を「商売や事業が持つ収益獲得能力、立地、マーケティング組織、評判、顧客などの無形資産の価値から構成されているもの。事業が継続事業として譲渡されたときに、相手方に対価として移転するものである」⁹⁹としている。

一方、アメリカにおいては、のれんの明確な定義は存在しないが、「企業名、評判や他の要因により期待される持続的な収益」ととらえている¹⁰⁰と考えられる。米国財務会計基準書第 141 号¹⁰¹では、のれんの取扱いについて「取得資産と引き受けた負債に配賦された金額の純額を超える、被取得企業の原価の超過額である。のれんとして認識される価額は、のれんから分離した資産としての認識のための第 39 項 (現 A19 項) の基準に合致しない取得された無形資産を含む」と規定している¹⁰²。そして、同号 B313 項において、以下のようにのれんの 6 要素を整理し、この中で③と④の要素が「核になるのれん」であるとしている (同号 B316 項)。

①被取得企業の純資産の公正価値が簿価を超える額

⁹⁹ OECD 「Centre for Tax Policy and Administration Glossary of Tax Terms」

<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

¹⁰⁰ Holly Belanger 「Goodwill reconsider: IRS Narrows Its Definition for Like-Kind Exchange」

『What's news in tax』KPMG 2009 年 5 月 8 日号 p.2-3 を参照。

<http://us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/2009/May/Goodwill.pdf>

¹⁰¹ Financial Accounting Standards Board 「Statement of Financial Accounting Standards No. 141」

¹⁰² 秋山直「米国の無形資産会計」信山社 2005 年 p.69、Andrea Beretta Zanoni 「Accounting for Goodwill」Taylor & Francis Group 2009 年 p.1 参照。米国財務会計基準書では、将来の経済的利益の価値を表すもの、個々に特定できず、区別して認識することが出来ないものととらえていると考えられる。

- ②被取得企業によって認識されていなかったほかの純資産の公正価値
- ③被取得企業の継続企業要素の公正価値。例えば独占的利益を得る能力とか、潜在的競争者の市場参入に対する障壁など¹⁰³
- ④取得企業と被取得企業の純資産及び事業を結合することにより、期待されるシナジーとその他の便益の公正価値
- ⑤取得企業が提示された対価を評価する際に、間違って支払い対価が過剰評価であるもの
- ⑥取得企業の過大支払いまたは過小支払い

また、のれんと区別して認識する無形資産の例示に関して、以下のように列挙している。

- ①マーケティング関連の無形資産（同号 A31 項）
- ②顧客関連の無形資産（同号 A36 項）
- ③芸術的関連の無形資産（同号 A44 項）
- ④契約に基づく無形資産（同号 A46 項）
- ⑤技術に基づく無形資産（同号 A51 項）

そして、上記 5 つの例示のような取扱いの背景として、無形資産の認識に関しては二つ基準があり、そのうち一つの基準をみたせば資産となるとしている（同号 A19 項）。

- ①契約・法的規準(同号 A20 項)
- ②分離可能性規準(同号 A21 項)

のれんの測定に関しては、このように細かい規定が設けられているが、単純に差額に基づいて金額を出すのではなく、金額の配分等必ずしも客観的に決定できないプロセスも含むと考えられ、このような取扱いを整理することは非常に重要であると考えられる。

海外の規定を見る限りにおいては、我が国のように営業権とのれんの二つの項目が識別可能でない超過収益力を表すということではなく、のれん(Goodwill)という一つの項目にまとめられていると考えられる。また、のれんと区別して資産として計上できる無形資産については、積極的に無形資産として計上していくと考えられる。その際、上記した①契約・法的規準、②分離可能性規準という 2 つの規準の他に、将来の経済的利益が生まれる可能性やその資産の取得価格が測定できる信頼性も考慮する¹⁰⁴とされている。

このように、基本的な無形資産の計上条件としては、我が国の基準とほぼ同様のものとなっているが、その例示などからより積極的に無形資産をのれん以外の資産で認識しようとしていることが伺える。

米国会計基準及び国際会計基準の双方において、のれん(Goodwill)の償却処理は行わないことになっている。のれんの価値が損なわれた際にのみ減損処理の方法に基づいて、費

¹⁰³ 秋山直「米国の無形資産会計」信山社 2005 年 p.69

¹⁰⁴ Andrea Beretta Zanoni「Accounting for Goodwill」Taylor & Francis Group 2009 年 p.119

用計上することになる。海外の税法における取扱いとして、米国内国歳入法においては、のれんの償却は15年の期間において定額法により償却されることになる。この間、減損処理の影響を法人税法上の償却処理が受けることはないとされている。

第6節 小括

法人税法上、営業権という項目には裁判例等から、法的に権利として取引される性質のものと、企業の超過収益力という二つの性質を内包するものであるということが出来る。企業会計においては、超過収益力という性質に関しては差額概念を用いて測定したのれんとして取り扱い、その際に、独立して取引される法的権利などに関しては、別に資産として認識されることになっている。したがって、両者の関係が法法22条4項から重視され、損金経理も要求されていると考えると、従来は法人税法上の営業権という項目が、企業会計上の営業権及びのれんに対応していたものと考えられる。

ここで、法人税法において、資産調整勘定という項目が創設された結果として、非適格組織再編成が生じた場合には、従来の営業権に該当する項目は、資産調整勘定及び独立して取引される慣習のある営業権と区別されることになった。企業会計における営業権は、法律上の権利、もしくは分離して譲渡可能なものに限定され、営業権における損金経理要件を考えても、両者はほぼ同一の項目になると考えられる。また、のれんと資産調整勘定に関しては、金額は異なる可能性があるが、差額概念に基づく超過収益力を表す項目として、基本的には対応する科目となっていると考えられる。

しかし、いまだに非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際の営業権の取扱いに関しては、法人税法上の営業権に超過収益力を表す金額も内包されていることになり、企業会計との関係及び非適格合併等が生じた際の営業権との関係で検討を要すると考えられる。

第7節 法人税法における親子会社の関係について

現在、多くの企業で企業グループとして経済活動を行うことが一般的となっており、法人税法においても、そのような企業グループに対して適切な課税を行うための対応が取られてきた。また、従来の法人税法の規定に関しては、「関連会社間で所得を振り替えたり、別法人を設立して税額を節減しようとする誘因を、いくつも内在させている」¹⁰⁵という指摘がある。そこで、連結納税制度が導入され、上記のような問題の解決を図ることとなった。また、この制度が営業権、資産調整勘定の償却を考える際に大きな影響を持つことは、企業会計において連結財務諸表上、同様の項目が多額に計上されていることを考えれば容易に想像が付くであろう。

1. 連結納税制度

¹⁰⁵ 増井良啓「結合企業課税の理論」東京大学出版会 2002年 p.13

連結納税制度の導入までには各種税制が整えられ、「純粋持株会社税制の導入(平成 11 年)、および組織再編税制の整備(平成 13 年)に次いで、平成 14 年 7 月の法人税法の改正により、導入された」¹⁰⁶という経緯をたどっている。我が国の連結納税制度の概要について、「我が国の納税制度は、親会社と 100%子会社のみが、連結グループに参加することができ、また 100%子会社は全て連結グループに参加することができ、また 100%子会社は全て連結グループに参加しなければならない」¹⁰⁷と説明されている。連結開始事業年度の終了のときに有する時価評価資産(法令 122 条の 12 を参照)を当該事業年度の益金・損金に計上し、法 81 条の 4 以下、また租税特別措置法 68 条の 9 以下において規定されている様々な別段の定めに従った税務処理を行うことになる。

現在、法人税法 61 条の 11 において、時価評価する資産に固定資産を含めており、法令 13 条において営業権も固定資産に含まれている。ここで、平成 16 年度税制改正において組織再編成・連結納税における減価償却制度が整備されることになったが、それらの趣旨に関して「平成 16 年版 改正税法のすべて」¹⁰⁸より、「自己創設した営業権のように時価評価により計上された減価償却資産については、その帳簿価額の全額が評価益に相当する金額であることから、その帳簿価額の全額が損金経理額とみなされることとなります」とされている。この規定から、「立案担当者が連結納税の開始・加入に係る時価評価の対象資産として営業権を念頭においていたのは事実であると考えられ、非適格株式交換・移転についても同様と考えられる」¹⁰⁹と営業権の取扱いについてとらえることができる。しかし、このような規定では連結子会社に関する超過収益力について、自己創設ののれん計上に当たる可能性もあり、検討を要すると考えられる。

また、平成 21 年 4 月 14 日日本公認会計士協会「連結納税制度を適用する場合の実務上の課題についての検討」¹¹⁰において、「連結納税においては、連結子法人が連結納税の開始・加入に伴い保有資産を時価評価する場合、時価評価の対象となる無形資産で、価値があれば時価評価資産として計上する(法 2 条 22 項、法令 13 条 8 号)。例えば、事業全体の価値から計算された「営業権」が考えられる」と記述されており、営業権は時価評価することになるという意見が述べられている。ただし、平成 23 年 8 月に日本公認会計士協会より公表された「平成 24 年度税制改正意見・要望書」¹¹¹においては、「(13) 組織再編税制及び連結納税制度の開始又は加入に当たり、時価評価対象資産に自己創設の営業権が含まれないことを明確にすることという項目において、「時価評価資産には「固定資産」が含まれるが(法人税法第 61 条の 11 第 1 項、第 62 条の 9 第 1 項)、その中に超過収益力とし

¹⁰⁶ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.369

¹⁰⁷ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.371

¹⁰⁸ 大蔵財務協会「平成 16 年版 改正税法のすべて」 p.161

¹⁰⁹ 佐藤信祐「組織再編におけるのれんの税務」中央経済社 2008 年 p.209

¹¹⁰ 日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第 18 号 連結納税制度を適用する場合の実務上の課題についての検討」2009 年 p.18

¹¹¹ 日本公認会計士協会「平成 24 年度税制改正意見・要望書」2011 年 p.10

での営業権が含まれるか否かが明らかでない」と指摘されており、現行の取扱いの曖昧さに対する問題が指摘し、是正を求めるという立場の意見が述べられている。日本公認会計士協会が公表している資料によれば、平成 21 年度から平成 23 年度の資料によってその立場が変わってはいるものの取扱いを明確にしようという意見が伺える。課税庁側において、このような営業権・資産調整勘定はどのように整理されているのか明確にすることが望まれる。

また、連結納税制度における営業権について、資産調整勘定との関係も問題となる。つまり、平成 18 年度の税制改正により、非適格組織再編成、事業譲渡において資産調整勘定が導入されたことに伴い、営業権については「独立した資産として取引される慣習のあるもの」に限定されることとなり¹¹²、このような規定は連結納税制度などにおいて生じる営業権にも適用されるのかという問題である。この論点について、「平成 18 年版 改正税法のすべて」¹¹³の資産調整勘定の制度の内容を説明する項において、「これによって営業権の一般的な概念を画したのではなく、あくまで、差額概念である資産調整勘定（あるいは(差額)負債調整勘定)を算定するためのものであるということに留意しておく必要があります」と説明している。そこで、「条文上も法人税法施行令第 13 条の定義規定を修正していないことから、非適格株式交換・移転、連結納税開始・加入に係る時価評価課税については、この規定は適用されないというのが条文上の解釈である」¹¹⁴と指摘されている。したがって、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際など、営業権に関していまだに超過収益力を表す項目としてとらえる場合が、法人税法上存在することになる。ただし、このような項目を評価の対象にするのかという問題も含め、該当条文の解釈に関して、まだその取扱いが定まっていないとも考えられる。これらの場合における各項目の取扱いを整理し、法人税法内においてより整合性の取れた税務処理を検討することが望まれる。

2. グループ法人税制

平成 22 年度の改正では、完全支配関係のあるグループ法人相互間の取引に対する課税に関して、いわゆるグループ法人税制という規定が新たに導入された。これに伴い、完全支配関係法人間取引にかかる課税の繰延が行われることになった。

法法 62 条の 9 第 1 項により、内国法人が自己を株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人とする株式交換又は株式移転を行った場合、当該内国法人が当該非適格株式交換等の直前の時に有する時価評価資産について評価益又は評価損を所得の金額に算入するという規定が設けられている。このような規定に対して、平成 22 年度税制改正によって、当該株式交換又は株式移転の直前に、当該内国法人と当該株式交換に係る株式交換完全親法人又は当該株式移転に係る他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係があった場合の当該

¹¹² 法令 123 の 10 第 3 項を参照

¹¹³ 大蔵財務協会「平成 18 年版 改正税法のすべて」p.367

¹¹⁴ 佐藤信祐「組織再編におけるのれんの税務」中央経済社 2008 年 p.209-p.210

株式交換及び株式移転については、時価評価の対象から除くとの規定が新たに設けられた。

第8節 償却制度について

営業権の償却に関する規定は、企業の経営活動に大きな影響を及ぼすことになる。また、「インドやシンガポールのように、特許権や商標権といった無形固定資産については、償却を認める一方で、超過収益力そのものである営業権の償却は不可能という国もある」¹¹⁵との事例や、無形資産の評価に関する課税側と企業間での争いが多数起こっている¹¹⁶ことから分かるように営業権を含む無形資産の評価・償却の取り扱いには確立された方法はなく、大きな争点となっているといえる。また、「多くの国では、会計上合理的に配賦された買収価格から算出された営業権が税務上認識される営業権と一定の整合性を有するべきと考えられている」¹¹⁷と指摘されているように、この問題について企業会計において無形資産の測定が大きく取り上げられることになるため法人税法だけでは問題を解決できない部分もある。

企業会計制度など他の企業法制との調整も必要になるこの項目について、他の制度の変更に即時的に対応することは難しいといえる。しかし、当該関連税務処理の規定が企業に及ぼす影響は非常に大きなものであり、企業会計の中で特に損金経理を考慮し、この営業権の償却制度について、今後どのように取扱っていくべきか検討することは非常に重要であると考えられる。

1. 企業会計におけるのれんの現状

現在、企業会計におけるのれんの取扱いが大幅に変化している。我が国の会計制度では20年以内の期間において定額処理し、かつ減損処理が適用される場合には減損処理の対象となることとなっている。一方で、海外の企業会計制度においては、すでに一定期間における償却処理を廃止している会計基準もあり、その場合は減損処理のみにより、償却が行われることになる。

2. 損金経理要件について

法第31条（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）により、内国法人の各事業年度終了の時に於いて有する減価償却資産につきその償却費として法第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（損金経理額）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、

¹¹⁵ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社2009年 p.89

¹¹⁶ 前出 注49参照。

¹¹⁷ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社2009年 p.91

償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（償却限度額）に達するまでの金額とするとされている。

つまり、償却資産に関して、法人税法上損金算入するためには、企業会計の確定した決算において費用として計上する必要があることを意味している。損金経理要件は我が国が会計制度において採用している確定決算主義の効果を実質的に機能させる制度である。引当金や減価償却のような内部取引に関して、税務上所得の計算に含めるために企業会計における処理も求めることで、事務負担の軽減や所得計算の正確性を担保出来るとされている。このような損金経理自体の便益については、第5章において整理する。

3. みなし損金経理要件

平成16年度の税法改正により、いわゆるみなし損金経理額に関する整備が整えられた。これは、内国法人が減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が、その償却限度額の計算の基礎となる取得価額又は帳簿価額に満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより、その満たない部分の金額についても、償却費として損金の額に算入することとされたものである¹¹⁸。具体的には、法法31条5項等で、内国法人の有する減価償却資産¹¹⁹につき、その価額として帳簿に記載されていた金額として政令で定める金額が、当該移転の直前に当該被合併法人の帳簿に記載されていた金額、同条第1項の規定の適用を受けた直後の帳簿価額その他の政令で定める金額に満たない場合には、当該満たない部分の金額は、政令で定める事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすなどの規定が設けられている。

つまり、時価評価により計上された減価償却資産については、その帳簿価額の全額が評価益に相当する金額であることから、その帳簿価額の全額が損金経理額とみなされる。このような規定は、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際に計上される営業権に関連するものである。

4. 法人税法における減損処理

我が国の企業会計制度において、平成14年に企業会計審議会から公表された「固定資産の減損に係る会計基準」によっていわゆる減損会計が導入された。従来、原則として資産の評価損に関しては、損金に算入しないものの、法法33条2項や法令60条において一定

¹¹⁸ 大蔵財務協会「平成16年版 改正税法の全て」p.160-161

¹¹⁹ 適格合併により被合併法人から移転を受けた減価償却資産や法法61条の11第1項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）に規定する時価評価資産、同項に該当する減価償却資産その他の政令で定める減価償却資産に限るものをさす。

の場合における損金の算入を認めた規定もあるため、これらの関連条項との関係も検討する必要があると考えられる。現行の企業会計において採用されている減損の認識要件として将来キャッシュフローと帳簿価額を比較する方法については、税務の取扱いには存在しない考え方である。しかし、一概に現在のような会計基準における取扱いが法人税法上受け入れられないものだとしても、「その取込み方法は、現行の陳腐化償却¹²⁰、資産の評価損等の計上事由として明示する方法もあろうし、現行の資産の評価損計上方法を減損会計基準に適合させる方法もある」¹²¹と調整を図る方法もあると考えられる。ただし、アメリカの税法におけるのれんの取扱いについて減損による償却は考慮せず、一律 15 年の期間をもって償却している。このような考え方との比較検討のうえ、どこまで両者の結合を意識するのかを考える必要があるだろう。

現在の規定においては減損会計基準における減損損失の計上と法人税法上の資産の評価損等を比較すると、その認識要件などにおいて差異が見られる¹²²。その点について、「法人が減損会計基準に従って減損処理をした場合に、その損金算入の限度額はともかくとして、まず、その減損額が、陳腐化償却等の償却費として認められるのか、固定資産の評価損として認められるのか、あるいは、法人税法 22 条 3 項に言う損失として認められるのかが問題となる。特に、減損会計基準では減価償却費の遡及修正分もそれ以外の減損損失も区分することなく、一まとめにして減損処理するとしているので、一層問題となる」¹²³と両者の調整を図る際の具体的な問題点について指摘されている。

このように、現行の制度では調整が図られていないが、仮に、今後我が国の会計制度が国際会計基準にコンバージェンスしていくことになると、このような取扱いについて、さらに調整することが望まれる。

5. 子会社株式の評価

資産調整勘定の償却について考える際に、子会社株式についてどのように評価していくかという点も同時に考慮することは、企業の経済活動に対する影響を考えると重要である。法人税法においては個別の法人に対する課税を行うことが基本であり、個別財務諸表においては、子会社を連結に取り込んでものれんは計上されず、のれんの減損などは子会社株式の評価を通じて行うことが考えられるためである。ただし、企業会計において子会社株式の評価が時価で行われていない点や、子会社株式を企業会計上減損処理しても、減損会計という方法が租税法の処理としてなじまないということから企業会計と法人税法において、大きな隔たりがある。資産調整勘定、営業権の償却について、企業会計における連結財務諸表におけるのれんの償却が重要であることなどを鑑みれば、法人税法上も連結納税

¹²⁰ 平成 23 年度税制改正により廃止。

¹²¹ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」『税経通信』2002 年 11 月号 p.23

¹²² 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」二 1、法法 33 条 2 項や法令 60 条などを参照。

¹²³ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」『税経通信』2002 年 11 月号 p.21

制度により対応することがより現実的な方法とも考えられる。

ただし、企業会計の分野において、特に金融商品の評価に関しては、資産・負債項目の評価を時価によって評価しない限りにおいては、企業の財政状態、経営成績を適切に表すことが難しくなり、一定の有価証券に関して、時価会計を導入することになった。また、「租税会計においても、デリバティブ取引を利用した租税回避を防止する必要があることも1つの理由となって、時価主義を主張する見解が強くなり、平成12年の法人税法の改正で、一定の範囲で時価主義が導入されることになった」¹²⁴と状況の変化も伺える。株式等の評価に関して、企業会計と租税法において目的が一致する場合には、これまでの原則であった権利確定主義の例外となるような取引が現れることになり、このような方法で対策を行うことも今後は検討される可能性も考えられる。このような法人税法における変化の可能性に関しては、5章においてさらに詳しく検討する。

6. 最近の減価償却の改正について

直近の税法改正においては、減価償却において250%定率法が認められていたものが、200%定率法に償却率を改める改正が行われている。「現状でも損金算入限度額まで減価償却が行われていないという指摘」¹²⁵があり、企業が会計上の損金経理を行えば、課税を減らすことが出来るということになっている。

ここで営業権に関して、損金経理を求めずに5年という短い償却期間を設けて、企業会計側では損金額を自由に計算できるようにすることは、税務における課税と企業会計における業績測定に大きな隔たりを生じさせる。一方で損金経理要件を求めれば、企業会計において損金処理しなければ、損金算入できないため、担税力に基づいた課税が出来るとも考えられる。

このような効果は、損金経理要件を設けた実質的な意味を考え、適切な処理であるのかどうか検討する必要があるだろう。また、現在設定されている5年という償却期間に関しても、それを維持して、組織再編成以外の取引との公平性が担保されているのか、検討を要する。

第9節 まとめ

1. 営業権及び資産調整勘定の整理について

従来、法人税法上の営業権と企業会計上の営業権は対応しており、損金経理要件を基に調整が図られていたと考えられる。しかし、平成15年に企業会計においてのれんという項目を創設したことにより、法人税法上の営業権と企業会計上の営業権及びのれんの項目が1対2として対応することになったと考えられる。

さらに、平成18年度の税制改正により資産調整勘定という項目が創設されることになり、非適格合併等が行われた場合に関しては、法人税法上、独立して取引される慣習のある営

¹²⁴ 金子宏「租税法 第16版」弘文堂2011年 p.289

¹²⁵ 大蔵財務協会「24年版 税法改正のすべて」p.110

業権と差額概念による超過収益力を表す項目として資産調整勘定が創設されることになった。その結果、非適格合併等が行われた場合に関して、法人税法と企業会計において、金額は異なる可能性はあるものの、企業会計上の業権及び法人税法上の業権とのれん及び資産調整勘定は対応することになったと考えられる。つまり、企業会計においても業権は法律上の権利もしくは分離して譲渡可能なものであると考えられるため、独立して取引される慣習のある業権と整合すると考えられる。また、差額概念としての超過収益力という点から、法人税法上の資産調整勘定と企業会計におけるのれんが整合することになったと考えられる。

2. 業権及び資産調整勘定に関する問題点

一方で、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際などの場合、いまだに資産調整勘定ではなく、業権が超過収益力を表す項目として取り扱われ、企業会計との関係及び非適格合併等が生じた場合の法人税等の関係で、その整合性に関して、更なる検討がなされても良いのではないかと考えられる。また、そもそもこの業権に関する処理に関して、どのような税務処理を想定している規定なのか不明瞭になっている。課税庁から、この連結納税制度及び資産調整勘定が創設に伴う不明確な規定について、今後のさらなる説明がなされることが望まれる。このような制度を整理することで、創設された制度が実質的に企業によって採用されやすくなり、その効果を発揮し始めるものと考えられる。その場合、現在の非適格合併等が行われた場合にとられている取扱いは大いに参考になるはずである。つまり、業権に関しては独立して取引されるものに限り、認めそれ以外の差額概念で求められる超過収益力に関しては資産調整勘定もしくはそれに該当する項目を創設することが望まれるのではないかと考えられる。

また、通常の業権及びのれんに関しては、損金経理要件を求めているにも関わらず、非適格株式交換・移転、連結納税の開始及び加入などの場合における業権については、業権を評価した時に益金の算入があるため、その後の業権の償却に関しては損金経理が行われたとみなして、損金算入が可能であると考え、これまで損金経理要件が求められていた項目での取扱いとは若干異なる、みなし損金経理要件を使った税務処理が行われることになる。このような取扱いは、確定決算主義および損金経理要件の設定趣旨に沿うものであるのかどうか検討を要するものと考えられる。

従来、業権に損金経理要件を求めていたため、担税力を反映した課税が行われていたものと考えられる。我が国の会計基準においては現在のところ、のれんに関して一定期間内における定額処理で償却することになっているが、資産調整勘定においては企業会計上対応する科目がないということで損金経理要件を外したことにより、そのような効果は得られなくなった。組織再編成に関して企業会計と法人税法における関係は崩れたといわれているが、「この資産調整勘定の金額は、企業結合会計における（正の）差額のれんに相

当するものといえる」¹²⁶との指摘もある。少なくとも営業権に関しては、企業会計と法人税法との調整が依然として保たれていると考えられ、そのためにも資産調整勘定と営業権の整理を行うことは非常に重要である。

我が国の企業会計においては、のれんの償却を20年以内の一定期間において償却することになっているが、法人税法においては5年間で均等償却することになっている。アメリカにおいては、このような営業権や資産調整勘定について米国会計基準や国際会計基準ではのれんは非償却になっているが、税務処理に関してアメリカ基準では一律15年で償却を行うことになっている。また、その他の国については、英国では、のれんの償却に関する損金算入は認められていない。我が国の法人税法における営業権の償却期間の短さは突出しているものと考えられるが、なぜこのような取扱いを行っているのか明確ではない。我が国の税制では投資促進のために、償却を早める規定をかなり多く使ってきたとの指摘¹²⁷もなされており、のれんに関する規定もそのような性質を持っているとも考えられるが、企業意思決定に大きな影響を及ぼすこの項目の取扱いに関して、組織再編成に関する取扱い全体を考慮して、制度を設計する必要があると考えられる。

最後に、これらの問題に関して、資産調整勘定・営業権の損金処理に関する論点に関してのみ考えれば足りるというのではなく、企業活動に対する影響を考慮すれば、関連する他の規定についても検討する必要がある。企業会計におけるのれんは、連結財務諸表において計上されるケースがほとんどである。昨今の経済情勢の下、企業会計における連結財務諸表上ののれんの減損が行われるケースも多い。そのような企業会計上ののれんに対する減損処理に対応するためには、子会社株式の評価損が更に柔軟に認められることでの対応や連結納税制度での対応が考えられる。しかし、「現在のところ企業会計の減損処理と法人税法における減損処理の統合がなされているとはいえない」¹²⁸という指摘もあり、抜本的に企業に対する影響を考えれば、このような点も考慮に入れて検討する必要があるであろう。

¹²⁶ 大蔵財務協会「平成18年版 改正税法のすべて」

¹²⁷ Christopher H. Hanna「Comparative income tax deferral The United States and Japan」Kluwer Law International 2001年 p.74

¹²⁸ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税務経理協会『税経通信』2002年11月 p.17

第5章 法人税法と他の法制度等との関係について

第1節 はじめに

租税法は他の法制度等と密接に関わりを持ちながら改正が重ねられてきた。私法によって、規定された取引に関して課税を行うという関係から私法ととても強い関わりを持つ。また、企業会計と租税法の関係に関しては、法人税法 22 条 4 項を重要視し、両者の取扱いについて調整が図られてきた。しかし、この点に関して、「取引による経済的な効果は、減価償却や引当金のような内部取引の場合を除けば、私法により発生する。会計原則や仕訳に基づいて経済的な効果が発生するということは、基本的にありえない。会計原則は、私法によりもたらされた経済的效果を記述する技術でしかない」¹²⁹という指摘がなされており、近年両者における経済事象の取扱いにおいて、乖離がみられるケースも多くなってきた。企業会計の取扱いに基づいて全ての取引を課税することを租税法は意図しているわけではない。しかし、企業会計と法人税法の関係について、両者の持つ機能に従い、処理を統一化できる部分に関しては両者の調整を行い、一方で各々の制度において問題が生じる際には独自の処理を設けるなど柔軟に対応することで、企業の事務負担の軽減及び適切な課税・財務報告といった目的が達成されるものと考えられる。

近年、税法における企業活動への影響の大きさ等の理由から、従来の税法の体系では考えられなかった規定の創設を含めた税法改正が行われている。また、その改正の中では企業会計と整合する規定を創設することでなるべく企業の事務負担を減らすような調整も行われている。このように租税法と他の法制度との関係についてどのような調整が図られてきたのか整理することは、今後どのような改良がなされていくべきか考える際に重要であると考えられる。

第2節 租税法と他の制度との関係

租税法と私法の関係について、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として司法上の法律関係に即して行われるべきである」¹³⁰と説明されているように、とても強い結びつきがある。一方で、「同じ経済実体を有する経済取引を、異なる私法の概念とカラベルを使って行うことが容易になってきた」¹³¹という指摘もあるように、租税法と私法の間には重視しては解決できない問題も十分に生じる可能性があると考えられる。

また、法人税法 22 条 4 項によって課税所得計算に関して、租税法において企業会計の概念が取り込まれている。さらに、会社法 431 条によって、会社法においても企業会計の概

¹²⁹ 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005 年 p.29

¹³⁰ 金子宏「租税法 第 17 版」弘文堂 2012 年 p.115

¹³¹ 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005 年 p.3

念が大いに取り込まれている。そして、「企業会計と商法の関係、所得課税ということで言えば、商法だって利益を計算して利益や剰余金の配当の規制をする。企業会計だって利益を計算してそれを報告する、所得課税だって所得というものを計算して税金をかける」¹³²という同一性に注目して、それぞれの概念を取り込むことによって、会計処理の安定を図ってきた。しかし、近年になって、上述したように、異なる形態の私法の取引を行うことへの対応のため、企業会計が会社法とも離れてきたことなどを受けて、税法独自の規定を設けなければならないケースが増えてきており、一方で各制度の調整が図られなくなってきたことも伺える。

しかし、各制度の調整を図ることで、企業の事務負担の軽減など、得られる便益も少ないと考えられ、そのような調整が図られてきた具体的規定を検討すると共に、どのような便益が得られるかといった理論を検討してみたい。

1. レポ取引

クロスボーダーレポ取引はグローバルな金融市場で取扱われるものであり、金融機関が外貨を獲得するためには非常に重要な取引である。「レポ取引とは、有価証券取引の1類型であり、一般的には、当初売買する債券などの有価証券と同種・同量の有価証券を当該一定価格で再売買する取引を言うものである。経済実態的には、有価証券の売主は資金の調達ができ、買主は低リスクで運用益が確保されることになる」¹³³とされている。この取引に関して、東京地裁平成19年4月17日に争われた裁判において、課税庁側はこの取引を私法の借用概念によらず、税法上の概念における貸付金の利子(所得税法161条6号)に該当する主張したが、判決でこの取引は貸付には該当せず、私法に従った取引として利子に該当しないという結論を下した。

そして、このような取引を阻害するべきではないという考えの下、平成21年度の税制改正において一定のクロスボーダーレポ取引から生じる差額の取扱いに関して、法61条6号において、「国内において業務を行う者に対する貸付金で当該業務に係るものの利子」に当該レポ取引から生じる差益を含めるとした上で、その差益に対して時限を設けず、非課税とすることにした(租税特別措置法第42条の2)。経済環境の変化を考えるとこのような取引に課税を行うことで、我が国の金融市場における取引が不利を被る可能性が大いにあるため、対応を取らざるを得ない。この法人税法改正から本論文においても示唆が得られる。

つまり、私法の概念に捉われず、税法として固有概念に基づいて取引を捉える状況が増えているのではないかということ。また、税法が及ぼす経済的な波及効果を考えると、他国の租税法と比較し、自国で活動を行う企業が不利を負わないよう、他国の制度との関係

¹³² 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣2005年p.5

¹³³ 新日本法規出版株式会社「レポ取引の法(売買・再売買)を重視し、利子源泉課税を取り消し」2007年4月30日号 <http://www.e-hoki.com/tax/taxlaw/3830.html>

を考慮した立法が求められているという指摘が出来ると考えられる。

2. デリバティブ

デリバティブ（金融派生商品）に関する税務処理を参照しても、本論文における示唆が得られる。「デリバティブ取引とは、金利、通貨の価格、商品の価格その他の指標の数値としてあらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の当該指標の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類似する取引であって、財務省令で定めるものをいう」¹³⁴とされている。平成 12 年の税制改正において、デリバティブに関する規定が創設されたが、「改正前の制度においては、デリバティブ取引はいわゆるオフバランス取引として、その決済が行われるまで損益を認識しないものとされていましたが、従来、これを利用した租税回避の問題が多数指摘されてきました」¹³⁵という問題認識のもと、制度の創設がおこなわれた。そして、「企業会計においてデリバティブ取引が時価評価されることとなったことに合わせて、法人税制においても、事業年度終了の時に未決済となっているデリバティブ取引を決済したものとみなし、それによって算出される利益の額又は損失の額に相当する金額は益金の額又は損金の額に算入する」¹³⁶という規定を創設することになった。また、「ヘッジ会計の適用要件と税務上の適用要件はほぼ同一である。ただし、税務上の適用要件はヘッジ会計の適用要件にはふくまれていない帳簿記載要件が含まれている」¹³⁷という取扱いになっており、企業会計と法人税法の調整が図られている。

このように、ある取引に関して、時代の要請から、会計制度、税法を変えることは考えられる。この例では、本来であれば税務上では取り入れられてこなかった時価評価に関する課税が、税務上採用されることになった。また、デリバティブ取引に係る税法改正に関しては、会計上デリバティブ取引が時価評価されることに合わせて、法人税法上でもデリバティブの評価損益を益金または損金の額に算入するという取扱いになった。このように我が国の法人税法においても、時代の要請に合わせて、企業の経営活動に必要な税法改正は当然、採用されてしかるべきであると考えられ、さらに企業会計の目的である適切な財政状態・経営成績の表示のために創設した規定と同様の規定を設けることで、企業会計及び税法の両者の目的が同時に達成されることも少なくないと考えられる。

3. リース取引

法人税法において、一定の条件を満たしたリース取引に関しては、その法的性質によらず、資産の売買があったものとして扱うこととしている。このような取引は企業取引の実

¹³⁴ 法法 61 条の 5 第 1 項、法規 27 の 7 を参照。

¹³⁵ 大蔵財務協会「平成 12 年版 税法改正のすべて」p.173

¹³⁶ 大蔵財務協会「平成 12 年版 税法改正のすべて」p.173、法法 61 条の 5 第 1 項を参照。

¹³⁷ 税理士法人トーマツ「会社税務ハンドブック 第 3 版」中央経済社 2011 年 p.201

質を法的枠組より優先して考え、課税を行っているものといえ、そのような取扱いが法人税法においても認められる可能性を示している。

内国法人がリース取引を行った場合には、そのリース取引の目的となる資産の賃貸人から賃借人への引渡しの時に当該リース資産の売買があつたものとして、当該賃貸人又は賃借人である内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する(法法 64 条の 2 第 1 項)とされている。

そこで、売買として扱われるリース取引とは、資産の賃貸借(所有権が移転しない土地の賃貸借その他の政令で定めるものを除く。)で、次に掲げる要件に該当するものをいうとされている(法法 64 条の 2 第 3 項)。

- ①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること。
- ②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

これは、会計上において、リース取引を売買取引として取扱う(ファイナンス・リース取引として取扱う)ための要件である、いわゆるノン・キャンセラブルの要件及びペイアウトの要件に合致するものである¹³⁸。

また、法人税法施行令 131 条の 2 より、法法 64 条の 2 第 3 項(リース取引に係る所得の金額の計算)に規定する政令で定める資産の賃貸借は、土地の賃貸借のうち、法令 138 条(借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部の損金算入)の規定の適用のあるもの及び次に掲げる要件(これらに準ずるものを含む。)のいずれにも該当しないものとする。

- ①当該土地の賃貸借に係る契約において定められている当該賃貸借の期間(以下この項及び次項において「賃貸借期間」という。)の終了の時又は当該賃貸借期間の中途において、当該土地が無償又は名目的な対価の額で当該賃貸借に係る賃借人に譲渡されるものであること(法令 131 条の 2 第 1 項 1 号)。
- ②当該土地の賃貸借に係る賃借人に対し、賃貸借期間終了の時又は賃貸借期間の中途において当該土地を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること(法令 131 条の 2 第 1 項 2 号)。

この規定に関しても、ファイナンス・リース取引における「所有権移転ファイナンス・リース取引」と「所有権移転外ファイナンス・リース取引」を区別することと類似している¹³⁹¹⁴⁰。

¹³⁸ 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」第 5 項

¹³⁹ 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」第 5 項

¹⁴⁰ 所有権移転外リース取引については法令 48 条の 2 第 5 項 5 号に定められている。

さらに、リース取引を賃貸借と捉えるか、売買と捉えるかという具体的な判断基準については、以下の規定によるとしている(法令 131 条の 2 第 2 項)。

資産の賃貸借につき、その賃貸借期間(当該資産の賃貸借に係る契約の解除をすることができないものとされている期間に限る。)において賃借人が支払う賃借料の金額の合計額がその資産の取得のために通常要する価額(当該資産を事業の用に供するために要する費用の額を含む。)のおおむね 100 分の 90 に相当する金額を超える場合には、当該資産の賃貸借は、法 64 条の 2 第 3 項 2 号の資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであることに該当するものとする。

このような具体的な判断基準に関しても、企業会計との調整が図られ、適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第 9 項に示されている現在価値基準と合致する規定が創設されている。

さらに、企業会計と法人税法における損金経理要件に不整合が生じないように以下の規定が設けられている。

法 64 条の 2 第 1 項の規定により売買があつたものとされた同項に規定するリース資産につき同項の賃借人が賃借料として損金経理をした金額又は同条第 2 項の規定により金銭の貸付けがあつたものとされた場合の同項に規定する賃貸に係る資産につき同項の譲渡人が賃借料として損金経理をした金額は、償却費として損金経理をした金額に含まれるものとする(法令 131 条の 2 第 3 項)。

このように、リース取引に係る取扱いに関して、企業会計と認識要件をほぼ同一にしているなど、法人の事務負担をなるべく軽減するような制度構成となっていることが伺える。上述したように法人税法と企業会計において共通性が認められる部分もあるため、このような調整を行い、なるべく企業の負担を減らすことは重要であると考えられる。

第 3 節. 企業会計と法人税法の関係

企業における会計に関する法律として、わが国では金融商品取引法、会社法、法人税法の 3 つがある。かつてはこの 3 者間の調整を行うために、幾度もそれぞれにおいて関係事項の改正が行われ、その 3 者間の関係は、トライアングル体制と称せられ、相互の調和が重視されてきた。しかしながら、最近においては、このようなトライアングル体制が崩壊したと思われるほど、3 者の会計処理は、調和よりも独自性が強調され、調整よりも乖離へと進んでいる。

特に、現在では金融商品取引法と会社法のそれぞれにおいて定められている会計制度は密接な関係があり、更に今後もその関係が深まることが予想されるが、法人税法はこれらとは異なるものとなっている。そこで、会社法と法人税法をつなぐ確定決算基準が問題となっており、この確定決算基準のあり方をめぐって様々な議論がなされている。

確定決算基準とは、法人税法 74 条 1 項は、法人は「確定した決算」に基づいて確定申告

書を提出しなければならない旨を定めており、これを確定決算主義という。ここに確定した決算とは、定時株主総会による計算書類の承認（会社法 438 条 2 項）または定時株主総会に提出された計算書類の取締役による内容の報告（同 439 条）のことである。

法人税の課税標準すなわち課税所得は、各事業年度の所得の金額である（法法 21 条）。この各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額である（法法 22 条 1 項）。また、「企業会計上の利益とは基本的には損益法、すなわち一定期間の間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法により算出される」¹⁴¹ため、企業会計上の利益と課税所得には関連性があるといえる。「しかし、課税所得の算定については、別段の定め及び資本等取引によって影響されるところが多く、かつ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容（解釈）いかんによって左右されることになる。そして、これらの影響等が、課税所得と企業会計上の企業利益との間に差異をもたらすことになる」¹⁴²とされ、両者の共通が認められる部分があると同時に、当然相違が生じる部分も存在することになる。

課税所得の計算方法を考えたときに商事財務諸表説、税務財務諸表説と結合財務諸表説という 3 つの計算方法に区分することができ、「現在では主に便宜上の観点から結合財務諸表説が支持されることになる。わが国の法人税法が採用している確定決算基準も、結合財務諸表説を具現したものにほかならない」¹⁴³とされている。つまり、企業会計上確定した利益から前述した差異を調整する方法によって課税所得を求めることで、企業の事務負担の軽減を図るということである。

ちなみに、結合財務諸表説に基づく会計制度も大きく分けてアメリカ型と日独型の二つの方法に分けることができる。「前者の場合には、課税所得計算において申告調整が容易であるため、商事上の利益金額と税務上の所得金額をことにしたいとする納税者（企業）にとっては便宜なものとなろうが、納税者（企業）の恣意的な利益（所得）と許すことになる。これに対し、日独型の場合には、課税所得計算における申告調整項目が極めて制限されることになるから、納税者（企業）の利益操作による利益を損なうことになろうが、利益（所得）計算の真実性や確実性が保障されることになる。したがって、このような両財務諸表のけん連関係を一層強化させていけば、各制度会計間における財務諸表の実質的な統一化と制度会計全体の合理化に寄与することも期待できる」¹⁴⁴と整理することができる。また、この二つの形式における特徴を更に説明すると、アメリカ型は確定決算基準のメリットを生かした上で、両者の独自性を強調したい場合などにメリットがあると考えられ、

¹⁴¹ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.272

¹⁴² 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 2008 年 p.213

¹⁴³ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 2008 年 p.223

¹⁴⁴ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 2008 年 p.224

日独型は両会計間の処理を一体化させれば、確定決算基準のメリットを最大限享受し、企業の事務負担の最小化に貢献するなどのメリットが考えられる。

このような確定決算基準には形式的意義と実質的意義の二つの意義があると考えられており、実質的には、「確定決算において採用した具体的な会計処理（選択し得る複数の会計処理がある場合にはその選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税務上も許容するものである限り、その会計処理（計算）を所得金額の計算上、みだりに変更してはならないこと（申告調整が許されないこと）を意味している」¹⁴⁵といえる。

しかし、今現在では損金経理要件を緩和するような動きも見られ、確定決算基準を採用しながら、その実質的な効果を減少させるような方法がとられ、確定決算基準が果たす機能を再認識し、その効果を今一度考え直す必要があると考えられる。つまり、「確定決算基準の根拠は、主として、その便宜性に求められるものであり、それが故に、その便宜性は、確定決算基準の機能としても重視されるものである。更に、確定決算基準が企業の恣意的な利益（所得）計算を抑制する機能を有しているから、確定決算基準は、利益（所得）計算の真実性や確実性の保障にも役立つこととなり、ひいては税収の安定化にも寄与することになる」¹⁴⁶ということをもう一度考慮し、現行の制度を再度検討することも考えられるのではないか。

このような確定決算基準の関係を考え、確定決算基準の採用する意義を便宜性のみでなく、安定性や真実性の確保にもあると考えれば、アメリカ型の確定決算基準制度を採用してはそのようなメリットを受けることができず、日独型の確定決算基準を採用すべきだと考えることになる。また、便宜性という点を考えても、アメリカ型の確定決算基準制度を採用することになると申告調整の段階において多くの処理を行う必要に駆られ、結局結合財務諸表説に基づいた財務諸表作成のメリットを更に減少させることになってしまうのではないかと考えられる。

ただし、昨今の急激な経済状況の変化に伴い、世界における確定決算基準の取扱いについても、今後どのように変遷していくか不明瞭ではある。EU においては、「税務会計と企業会計の各国の関係性について、完全に両者が依存しているものもなければ、完全に分離しているものもない」¹⁴⁷とされている。そこで、両者の一致度合いが高いと考えられるドイツにおいても「1999・2000・2002 年の改正において、日本の別段の定め該当する項目が増えてきた。これに関しては、会計制度の発展の影響もあると考えられるが、最大の理由は課税ベースを広げ税率を下げることにありとされている。このように、企業会計との関

¹⁴⁵ 品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会 『税務会計研究』18号 2007年 p.30

¹⁴⁶ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」中央経済社『税務引報』2003年7月 p.10
参照。各種引当金が創設されたことや損金経理要件が逐次緩和され、法人税法24条4項に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が尊重されるべきものとされたこと等に従来のトライアングル体制の下で、調整が図られてきたことを示していると指摘されている。

¹⁴⁷ Peter Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas
「The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts」Kluwer Law International 2009年 p.32

係で考えず、法人税法という分野で考えても、課税ベースを広げるなどの必要性から、企業会計との乖離は避けられないと考えられる。また、ドイツにおいて連結財務諸表に関しては IFRS を適用した財務諸表を求めているが、個別財務諸表においては、ドイツ国内の法律に関する会計制度の適用を求めている¹⁴⁸と現在の状況が説明されている。

確定決算基準という制度を採り、そのメリットを最大限享受しようと思うのであれば、損金経理要件等を用いて、最大限企業の 2 重の事務処理を減らすようにし、実質的な確定決算主義の機能が働くようにするべきだと考えられるが、一方で世界の会計及び税法に関する改正の早さに逐次迅速に対応できるのかという問題点も同時に考慮すべきこととなる。しかし、企業会計及び法人税法両者の調整は非常に重要な意味をもっており、制度が改定された後にも、その制度の推敲が検討されるべきなのではないかと考えられる。

第 4 節 国際的な税法改正の流れにおける他国の状況

今日において、法人税法においても国際化への対応を迫られるという改変の流れがある。企業の経営行動に大きな影響を与える法人税法の取扱いにおいて、たとえ、今までの我が国の法人税法では見られなかった取扱いであろうと、世界の標準と法人税法の取扱いが違うことで、我が国への投資の減少などを招き、結果的に我が国の法人税収減収などにつながる可能性があるからである。上述したレポ取引に関する税法改正もその一例といえる。

また、法人税の重い負担は二つに分けられ、一つは得た利益に対する課税が重いこと、もう一つは法人税法が複雑であるがために、それに対応するために負担がかかるという二つが指摘されており¹⁴⁹、その重い負担が企業の投資を減速させる影響が多くデータのより示されている¹⁵⁰。その中で、全世界的に税法の改革に迫られているという点は法人税法改正を考える上で欠かすことが出来ない要因であると考えられる¹⁵¹。

第 5 節 まとめ

上記のように、法人税法は企業経営に大きな影響を与えることから、我が国の法人税法では自国で活動する企業に悪影響を与えないよう対応が取られてきた。また法人税法及び企業会計における共通性に着目し、企業の事務負担が増えないように両者において調整が図られてきた。

¹⁴⁸ Peter Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas 「The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts」 Kluwer Law International 2009 年 p.33

¹⁴⁹ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年 p.24

¹⁵⁰ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年 p.25

¹⁵¹ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年 p.111

一般的には、「日本の方が私法の借用というか、私法に依存している程度が高い」¹⁵²との指摘がなされている。例えば、アメリカ税法においては、実質的に支配が継続しているが私法に依拠していない組織再編成に類似する取引についても適格組織再編成として取り扱うことが出来る。一方で我が国の法律においてそのような取り扱いはなされない。しかし、我が国においても税法独自の要件を設ければ、現在では事業譲渡と取り扱うことになる取引でも資産に対する支配の継続が達成されることもあるはずである。また、昨今の経済状況において、多くの事業譲渡が行われており、それに関する制度を整えることで我が国における組織再編成がさらに円滑に行われるようになるとも考えられる。しかし、そのためには支配の継続、投資の継続が何を指すのかさらに詳しく検討する必要があるだろう。アメリカの組織再編成の類型が私法に依拠している A 型再編から税法独自の規定を設けることで拡大していった¹⁵³ことを考えると我が国の組織再編税制においてそのような取扱いが今後検討されることが考えられる。

また、営業権や資産調整勘定の税務処理の問題に関しても、企業会計における営業権やのれんとの関係を再度検討することが望まれるのではないかと考えられる。上述したように企業会計と法人税法では企業の事務負担を減らすこと等のため、調整が図られてきた。また、現在の企業会計における減損会計は法人税法上、採用することが難しい制度ではあると考えられるが、従来から資産が陳腐化した場合などにも法人税法は対応してきた。企業会計及び法人税法の両者の調整に関しては困難も伴うと考えられるが、これまでの制度でも行われてきた調整の努力を継続することが望まれる。

¹⁵² 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005年 p.3

¹⁵³ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006年 p.184

終わりに

本論文においては、第 2 章において、我が国の組織再編税制とアメリカの税法における組織再編税制などの比較を通じ、現在の我が国の組織再編税制が内包する問題点などに触れた。第 3 章においては、我が国法人税における引当金の流れなどを確認し、現行の法人税法における引当金の取扱いの問題点等について触れた。第 4 章においては、我が国の法人税法における営業権の取扱いに関して、組織再編税制と共に創設された資産調整勘定との関係をふまえ、検討した。また、第 5 章において、税法と他の法制度等との関係に触れ、各々の制度間における調整を伴った制度の改正が求められる点について触れた。

我が国の組織再編税制における適格要件は、アメリカの組織再編税制において認められる要件と比べれば、かなり狭いものとなっている。特に組織再編成の対価として、株式以外の対価を用いることが出来ない点においては批判が大きい。金銭等の株式以外の対価が使用された場合にすぐに適格要件が否定されることは、投資の継続性という要件について厳格な規定を設けてしまっていると考えられる。このような形式的で厳格な制度にするのではなく、投資の継続性が客観的に認められる範囲に関しては、適格を認めるべきであると考えられる。また、従業員引継要件を設けることで企業が組織再編成を行う際に、適格要件を満たすことが過度に難しくなってしまう可能性に言及した。特に、従業員引継要件が資産の支配への継続性を考える際になぜ重要な要件となっているのか説明が必ずしも十分ではない。事業承継税制などでは、雇用の確保を立法趣旨としてうたっており、そうであるならば税制上そのような要件を設けることは否定できないが、組織再編税制にそのような雇用確保の立法目的はないはずである。したがって、適格要件において、この従業員引継要件を緩和することが望ましいのではないかと考えられる。

現在、退職給付に関する引当金制度は、法人税法上、廃止されている。しかし、これに伴い、法法 22 条 3 項 1 号及び 2 号の債務確定要件の有無から生じる法人税法における解釈上の問題点があると考えられる。つまり、法法 22 条 3 項 2 号のみに債務確定要件をもうけていると考えた場合において、従来であれば別段の定めにおいて、退職給付引当金を設定していたために、退職給付に係る費用を認識することができたが、現在では 1 号に該当する費用に関しては、解釈上、費用認識することができ、2 号に該当する費用に関しては、費用認識することが出来なくなるという問題である。このような点に関して、法人税法における整合性を持った規定を検討することが望まれる。我が国の企業においては、その給与体系から退職給付引当金の占める割合が高くなり、組織再編成において対価の測定をする際に、当該項目が及ぼす影響は非常に大きくなると考えられ、組織再編成において当該項目に関する負債項目の計上が求められた。このような現状をふまえ、改めて、退職給付引当金に該当する項目については、法人税法上、別段の定めにおいて創設するべきであると指摘した。そのような取扱いが法人税法において、企業に影響力の大きい事象に対応することになると共に、解釈上の問題点も解決することになると考えている。

第4章において、組織再編税制における資産調整勘定の導入によって、従来、営業権として取り扱われた項目に関して、改めて区分が設けられたと説明した。しかし、現行法において合併等の組織再編成が無い場合で、特に非適格株式交換・移転、連結納税制度適用の開始が生じた場合に認識される営業権に関して、制度がどのように整備されているのか明確でない。資産調整勘定及び独立して取引される慣習のある営業権という区分をおこなうことは、今後の参考になると考えられ、また現在の連結納税適用開始の際に生じる営業権の評価は、自己創設の営業権となるものとも考えられ、その取扱いをこのまま続けても良いのか検討を要する。また、このような取扱いについて、課税庁からの説明がなされるべきであると指摘した。

現在、営業権、資産調整勘定の償却に関しては償却期間5年という極めて短い設定となっている。現在のところ、企業会計において、のれんの償却は20年以下の一定期間における償却ということになっているが、このような償却期間の差異が出ている理由は定かではなく、今後の検討が必要と考えられる。また、償却処理に関しては、従来、法人税法が意図しているか否かに関わらず、損金経理要件を設けることで、たとえ償却期間が5年と20年で異なっていたとしても、担税力に応じた課税がなされていたと考えられる。資産調整勘定に関しては、その項目の性質上法人税法独自の項目とされ、損金経理要件が課される対象項目とはなっていないが、営業権についてはその項目の内容が明確になり、企業会計との整合性が保たれるのであれば、損金経理要件を残すことが望まれるのではないかと考えられる。そのためにも、資産調整勘定及び営業権を明確にする取扱いの整理が求められる。また、当該項目に関しては企業会計上において減損処理の適用が可能となっていることや、企業会計においては連結財務諸表上においてのれんが計上されることがほとんどであることを踏まえると、子会社株式の減損処理をどう取り扱うかということもあわせて検討することが必要であると指摘した。

平成13年度税制改正で組織再編税制が導入され、平成14年度には連結納税制度が、平成18年度の税制改正により調整勘定が創設された。また平成10年の税制改正より、法人税法における引当金の取扱いは大きく変化してきた。このように近年めまぐるしく営業権という無形資産、引当金という負債に類似する項目が大きく変わるようになってきた。営業権という項目の性質上、組織再編成や連結企業に関する取扱いも検討しなければならず、関連する法人税制度の設計は法人税法全体に大きく影響を及ぼしていることが伺えた。

第5章において、これまでの税法と他の法制度等との調整について、その重要性について述べた。これまでの税法改正において、特に企業会計制度との調整が図られ、各制度の目的を達成すると同時に、企業の事務負担がなるべく増えないような制度の創設が行われてきたことについて、その便益を具体的な規定を用いて検討した。また、現在の税法改正においては、他国の税法制度を考慮した上での調整や、取引を私法に依拠しない、税法独自の規定で捉えた上での適切な課税が求められていることにも触れた。

組織再編税制は国際的な調和等の様々な要因が関わり求められた制度であるが、新しい

税制が出ることによって、これまでの法人税法との間で整合性を失ってしまっはいけない。今後もこの分野に関して多くの研究が行われ、さらに洗練された制度になることが望まれる。

参考文献

- ・ Andrea Beretta Zanoni 「Accounting for Goodwill」 Taylor & Francis Group 2009 年
- ・ Boris I. Bittker 「Federal income taxation of corporations and shareholders」 William S. Hein & Co., Inc. 2006 年
- ・ Christopher H. Hanna 「Comparative income tax deferral The United States and Japan」 Kluwer Law International 2001 年
- ・ Holly Belanger 「Goodwill reconsider: IRS Narrows Its Definition for Like-Kind Exchange」 『What's news in tax』 KPMG 2009 年 5 月 8 日号
<http://us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/2009/May/Goodwill.pdf>
- ・ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年
- ・ OECD 「Centre for Tax Policy and Administration Glossary of Tax Terms」
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- ・ Peter Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas 「The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts」 Kluwer Law International 2009 年
- ・ State of South Carolina Department of Revenue 「SC REVENUE RULING #09-4」 2009 年
<http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/745AE43F-CFCB-4B2D-9881-4EFC623455E3/0/RR094.pdf>
- ・ 青山慶二 「国際租税を取り巻く環境変化と税制のあり方」 土居丈朗編 『日本の税をどう見直すか』 日本経済新聞出版社 2010 年
- ・ 秋山直 「米国の無形資産会計」 信山社 2005 年
- ・ 新井清光 「現代会計学 第 11 版」 中央経済社 2010 年
- ・ 安藤英義他 「会計学大辞典 第 5 版」 中央経済社 2007 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 12 年版 税法改正のすべて」 2000 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 13 年版 改正税法のすべて」 2001 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 16 年版 改正税法のすべて」 2004 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 18 年版 改正税法のすべて」 2006 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 21 年版 改正税法のすべて」 2009 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 22 年版 改正税法のすべて」 2010 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 24 年版 改正税法のすべて」 2012 年
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告 「税法と企業会計との調整に関する意見書」 1966 年
- ・ 岡村忠生 「法人税法講義 第 3 版」 成文堂 2007 年
- ・ 加古宜士 「財務会計概論 第 8 版」 中央経済社 2009 年
- ・ 金子宏 「租税法 第 8 版増補版」 弘文堂 2002 年

- ・金子宏「租税法 第10版」弘文堂 2005年
- ・金子宏「租税法 第12版」弘文堂 2007年
- ・金子宏「租税法 第13版」弘文堂 2008年
- ・金子宏「租税法 第16版」弘文堂 2011年
- ・金子宏「租税法 第17版」弘文堂 2012年
- ・神田秀樹「会社法 第十三版」弘文堂 2011年
- ・経済産業省 未上場企業が発行する種類株式に関する研究会「未上場企業が発行する種類株式に関する研究会報告書」2011年
<http://www.meti.go.jp/report/downloadfiles/g111202a01j.pdf>
- ・国税庁「平成10年版 改正税法のすべて」1998年
- ・斎藤真哉「減損会計の税務論点」中央経済社 2007年
- ・佐藤信祐「企業買収の税務 第3版」中央経済社 2009年
- ・佐藤信祐「組織再編におけるのれんの税務」中央経済社 2008年
- ・品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会 『税務会計研究』18号 2007年
- ・品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」中央経済社『税務引報』2003年7月
- ・品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税務経理協会『税経通信』2002年11月
- ・品川芳宣「引当金と繰延資産」中央経済社『税務引報』2006年5月
- ・品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税務大学校『税大論叢40周年記念論文集』2008年
- ・新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社 2009年
- ・新日本法規出版株式会社「レポ取引の法（売買・再売買）を重視し、利子源泉課税を取り消し」『税法最前線』2007年4月30日号 <http://www.e-hoki.com/tax/taxlaw/3830.html>
- ・税制調査会「昭和46年8月 長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」1971年8月
- ・税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」税制調査会『平成13年度の税制改正に関する答申』2000年12月
- ・税理士法人トーマツ「会社税務ハンドブック 第3版」中央経済社 2011年
- ・税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・隼国際法律事務所「新会社法によるM&A・企業再編の実務Q&A」中央経済社 2006年
- ・武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成10年度版)」財経詳報社 1998年
- ・武田昌輔編著「DHC コメンタール法人税法」第一法規
- ・中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005年
- ・中村忠「新稿現代会計学 9訂版」白桃書房 2005年
- ・日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第18号 連結納税制度を適用する場合の実務上の課題についての検討」2009年
- ・日本公認会計士協会「平成24年度税制改正意見・要望書」2011年
- ・日本税理士連合会・税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について ―平成19年度諮問に対する答申―」2008年

- ・増井良啓「結合企業課税の理論」東京大学出版会 2002 年
- ・弥永真生「会社法からみた企業結合に関する会計基準（案）の問題点」『企業会計』第 12 号 2008 年
- ・渡辺徹也「確定決算主義の再考」蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念『企業監査とリスク管理の法構造』法律文化社 1994 年
- ・渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年