

会社分割税制に関する一考察

—会社分割税制を基軸とした構造的問題点等の検討を中心に—

佐藤 潤

論文要旨

会社分割税制に関する一考察

- 会社分割税制を基軸とした構造的問題点等の検討を中心に -

我が国における、会社分割税制が法人税法上明確な条文として整備されたのは平成 13 年度税制改正(平成 13 年 3 月 30 日法律第 6 号)からである。それまでは、会社分割税制に対する法人税法上の取扱いは明確ではなく、会社分割という経済的行為を行おうとする法人に対する法的安定性・予測可能性は著しく損なわれていたといえる。

しかし、現在の会社分割税制においても当該税制に係る立法趣旨は明確になっておらず、あまりに抽象的な文言で記述されている。つまり、法的安定性・予測可能性を十分に担保していないのではないかと考えるのである。

また、会社分割を行った場合の税務上の取扱いについても問題点が存在している。具体的には会社分割を行う場合において一定の要件を満たすことが可能であり、関係法人間の経済的実質が会社分割を行った前後において変化しないと認められる場合には、「移転資産に対する支配の継続性」「株主の投資の継続性」を根拠に分割時に発生する譲渡損益を認識せず課税を繰延べることが可能であるとしている。しかし、この課税の繰延べに関して現行制度上、問題が存在していると考えられる。その他、現行の会社分割税制には上記以外の問題も存在していると考えられる。

本稿では、現行の会社分割税制が有する諸問題について、以下の視点により考察している。

第一に、我が国における会社分割税制の沿革を制度として確立された平成 13 年税制改正のみならず、それ以前の取扱いを含め概観した。第二に、会社分割に係る租税法以外の見地から旧商法、会社法、会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律、独占禁止法の四つの法律において会社分割がどのように位置づけられているか整理した。第三に、税法上における会社分割に係る取扱いについて会社分割の諸形

態、税制適格要件を整理し、会計上の取扱いを含めて考察した。

第四に、会社分割税制の構造的問題点を探るため大手金融グループが行った会社分割を中心としたスキームを検証した。さらに、二重課税等の問題点を提言している中田幸康氏の文献を検証し、中田氏とは異なる視点から株主が株式を譲渡した場合における譲渡課税についての問題点を述べた。第五に、平成 22 年度税制改正(平成 22 年 3 月 31 日法律第 6 号)により導入されたグループ法人税制との関係を整理した。さらに会社分割税制との取扱いについて整合性を見地から考察を行った。第六に、視点を変えて会社分割を含む組織再編税制を用いた租税回避行為を防止するため規定された法人税法第 132 条の 2 組織再編成に係る行為又は計算の否認規定について整理し、現行の会社分割税制を含む組織再編税制に特化した文書回答手続きの必要性について若干の提言を行った。

以上の検討を踏まえ、会社分割税制が今後どのようにあるべきなのか。そのあるべき姿を確立するためにはどのような税務上の取扱いにすべきなのか。租税立法上の問題、会社分割税制の構造的問題点及びグループ法人税制との関係性における問題点の 3 つを最終的な検討事項として再度考察し、最終的にそれぞれの問題点について筆者が考える現時点での結論を述べている。

目 次

はじめに	1
第1章 会社分割税制の沿革	5
第1節 平成13年度改正前	5
第2節 平成13年度改正(組織再編税制の創設)	8
第3節 平成18年度改正	15
第4節 平成22年度改正	17
第2章 旧商法、その他諸法律に規定する会社分割	20
第1節 旧商法	20
第2節 会社法	31
第3節 会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律	37
第4節 独占禁止法	41
第3章 会社分割税制における諸形態と税制適格要件等	45
第1節 会社分割の形態	45
第2節 税制適格要件	52
第3節 会計上の処理	60
第4節 税制適格要件に該当した場合における特例	71
第4章 会社分割税制の構造的問題点	91
第1節 会社分割税制における基本的考え方と税制適格要件との関連性	91
第2節 事例を用いた問題点の洗い出し	95
第3節 会社分割における二重課税を問題点とした論文の検証	106
第5章 グループ法人税制との関係性	119
第1節 グループ法人税制の概要	119

第2節	適格会社分割と非適格会社分割の関連性	122
第3節	課税の繰延べに関する税務上取扱いの整合性の問題 点	126
第6章	組織再編成税制に係る行為又は計算の否認規定と組織再 編税制に係る文書回答手続きの提案	128
第1節	組織再編税制に係る行為又は計算の否認	128
第2節	事前照会に対する文書回答手続	133
第3節	我が国における組織再編税制に係る文書回答手続の 提案	140
第7章	新たな会社分割税制に向けて	145
第1節	現行の会社分割税制の問題点	145
第2節	会社分割税制に対する若干の提言	155
おわりに		164
参考文献		166

はじめに

我が国における会社分割税制は、平成 13 年度税制改正(平成 13 年 3 月 30 日法律第 6 号)により導入された。これは、組織再編税制の一部を構成する制度として規定が整備されたことによるものである。この制度の趣旨は、企業組織形態の選択に対する課税の中立性を確保し、日本企業における組織再編成の円滑を図ることにある。

会社分割税制の導入及び商法改正¹⁾(平成 12 年 5 月 31 日法律第 90 号)による会社分割制度の創設により、従来と比較すると企業組織再編成を進めることが大幅に容易になったといえる。しかし、会社分割制度は多様な機能を有し、租税回避目的で利用される可能性も高いため、税法上において税制適格要件規定(法令第 4 条の 3 他)を定めて会社分割を行った場合における様々な事象に対して一定の囲いを設けている。そのため、税制適格要件はその要件の確認が煩雑であり、簡素さが失われているともいえる。

上記平成 13 年度税制改正における骨子は、組織再編成(会社分割を含む。)に伴う資産の移転は原則として時価での譲渡として取扱い、特例として同じ企業グループ内の組織再編成や共同事業を行うための組織再編成の場合でそれぞれの税制適格要件を満たすものについては、適格組織再編成として移転資産を簿価で引継ぐこととして、譲渡損益に対する課税を繰り延べるというものである。

これは、組織再編の前後における経済的実態の実質的な変化の有無に着目し、組織再編の前後における経済的実態に変化がないものとされた場合には適格組織再編制として取扱うものである。しかし、会社分割における税制適格要件には、「移転資産の支配継続性」の担保が欠如しており、組織再編成を行う時点で一定の要件が見込まれていれば適用可能となっているのである。つまり不確定な要件により特例の適用が可能となっている点に問題があるのではないだろうか。

¹⁾ 商法上の会社分割法制は、平成 12 年 5 月 24 日に「商法等の一部を改正する法律」として国会で可決、成立した。この会社分割法制の骨子は、旧商法第 2 編「会社」の中の「第 6 節ノ 3 資本ノ減少」を第 6 節ノ 3 として「会社ノ分割」「第一款 新設分割」と「第二款 吸収分割」とに分けられ、第 6 節ノ 4 を「資本ノ減少」に改められ、373 条から 374 条の 31 までを「会社分割」として規定した。

さらに、適格組織再編成に該当した場合に簿価移転による資産・負債が有している含み益・含み損を一定の条件さえ満たせば意図的に移転先の法人において収益・損失として実現させることも可能であるといった点も大きな問題点であると考える。

また、上記平成 13 年度税制改正において組織再編税制と同時に新たに規定された法人税法 132 条の 2 組織再編成に係る行為又は計算の否認については、導入後しばらくは、税務執行当局による当該規定を用いた否認のケースは、無かったが近時においてその規定を用いた否認が相次いでいる。

この規定は、個別の規定で否認できないような納税者の租税回避行為を否認することができるという包括的な否認規定であり、国税当局にとっては安易に適用することができない規定である。

一方、納税者にとっては、税負担の予測可能性を損なう危険性を秘めている規定であり、憲法に規定している租税法律主義²⁾に反しているとの見解も存在している。また、我が国と諸外国との間で行われる組織再編成に関しても法人税法 132 条の 2 の適用は可能であることから、今後当該規定を用いた否認のケースが多発する事態になれば法人は、会社分割税制を含む組織再編税制を適用することを躊躇する可能性もあるのではないのだろうか。このような事態をさけるためどのような手段が有効なのか法人税法第 132 条の 2 に規定する組織再編成に係る行為又は計算の否認規定に関連して若干の検討を行いたい。

さらに、平成 22 年度税制改正(平成 22 年 3 月 31 日法律第 6 号)により新たに導入されたグループ法人税制と会社分割税制の関係性も複雑であり、企業集団税制³⁾の枠内における両者の課税関係、課税方法を検討した場合には、会社分割税制における税制適格要件に該当した法

²⁾ 租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。金子宏『租税法(第 17 版)』70 頁(弘文堂,2012 年)。

³⁾ 企業組織再編税制・連結納税制度・グループ法人税制の創設がそれである。これにより、企業はグループ化を一段と加速させ、一体的経営を行っている。これらの制度は、企業の組織再編とその結果生じる企業のグループ化に対応するための税制という意味で、広義の企業集団税制として理解される。金光明雄「企業集団税制の理論と制度 - 企業グループに関する基礎概念からの考察 - 」桃山学院大学総合研究所紀要第 37 巻第 1 号 23-39 頁(桃山学院大学,2011 年)。

人及び税制適格要件に該当しない法人でグループ法人税制が適用される法人における「移転資産の譲渡損益」の取扱いについても、課税の繰延べ方式と課税の繰延べの停止措置について相違点が存在しており、企業集団税制の枠組みの中に存在する両者の税務上の取扱いが一致していないことは、問題があるのではないだろうか。

本稿では、移転資産の支配継続性及び税制適格要件中に存在する不確定要件及び法人税法第 132 条の 2 組織再編成に係る行為又は計算の否認規定の適用、適格会社分割に該当した場合における移転資産・負債に係る実現収益・実現損失の付替えの問題並びに企業集団税制内における会社分割税制とグループ法人税制の処理上の不整合の問題について検討し、会社分割税制を中心とした組織再編税制が、今後どうあるべきなのか筆者なりの考察を行っていくものである。

第 1 章では、会社分割税制の成り立ちについて確認し、我が国における会社分割税制が法人税法上どのような沿革を辿ったのか整理し、会社分割税制に関する史的変遷を明らかにする。

第 2 章では、会社分割という経済行為に対する税法を除く諸法律との関係性を概観する。

第 3 章では、法人税法上における会社分割の形態について整理し、税制適格要件を個別に確認し、その要件の中に存在する不確定な要件を明らかにする。また、会社分割を行った場合の会計上の処理について図を用いて解説する。

第 4 章では、会社分割税制等をどのように構築したのか知るための有効な資料である「企業分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」を用いて「移転資産に対する支配の継続性」と「株主の投資の継続性」についての考え方を整理する。その後、会社分割税制を用いた具体的なスキームについて研究し、そのスキームにより獲得した税務上の効果を明らかにするとともに、その結果により会社分割税制の構造的問題点を探る。さらに、会社分割税制における二重課税を問題とした中田幸康氏の論文について考察し、筆者が考える疑問点を提起する。

第 5 章では、グループ法人税制について概観し、グループ法人単体課税と会社分割税制ごとに資産の譲渡を行った場合の移転資産に係る譲渡損益の取扱いについて考察する。その後、両者の取扱いについて

の相違点をまとめ、企業集団税制内における両者の問題点を探る。

第 6 章では、法人税法第 132 条の 2 組織再編成に係る行為又は否認規定について考察し、今後当該規定を用いた否認事例が多発しないために、どのような手法が有効なのか考察する。

第 7 章では、現在の会社分割税制の問題点をまとめ、そのうえで、今後の会社分割税制がどのような税制を構築すべきか筆者なりの見解をまとめ、若干の提言をするものである。

第 1 章 会社分割税制の沿革

第 1 節 平成 13 年度改正以前

国税庁は、昭和 23 年の大蔵省蔵税 2758 通牒において我が国における一般の法人を対象とする会社分割に関する取扱いを定めた。この通牒は全文 4 号からなり、1 号は、現物出資又は事後設立により会社を設立する場合、2 号では会社の株主又は社員が初めに金銭出資により会社を設立し、その後に現物出資する場合を定めている。さらに 3 号では分割法人において積立金がある場合にこの積立金を分割承継法人に移転する場合、4 号では企業合同に因り設立された法人が事業を解体する時に残余財産等を株主又は社員に譲渡する場合を定めている。

この通牒は、分割法人がその有する資産を記帳価額で現物出資して新株を取得した後、移転した資産に見合う減資を行い、その減資の対価として株主等に取得した新株を交付する場合に、課税を繰り延べることとしたことである。

これは、戦時中において企業合同によって会社の有する設備等を現物出資したが、戦後においては、再び元に戻すためにその企業合同によって設立された会社を分割することが行われた等の理由による⁴⁾。つまり、現在の会社分割税制における分割型分割を認めていた点が画期的であった⁵⁾。

その後、この通牒は、昭和 25 年の法人税法基本通達の制定と同時に吸収され、旧法人税法基本通達 253・同通達 254 の「会社の分割の場合の資産譲渡の特例」として規定されるに至ったのである。

旧通達 253 の内容は、会社が分割により複数の法人となるために、分割しようとする会社がその所有する資産を記帳価額で現物出資した場合(現金出資により資産を記帳価額で譲渡した場合を含む。)におい

⁴⁾ 武田昌輔「会社の合併と分割」日税研論集 35 号 3 頁(日本税務研究センター,1996 年)。

⁵⁾ 小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税務大学校論叢 45 号 342 頁(税務大学校,2004 年)。

て、その現物出資の額に相当する資本の減少を行い、その出資により取得した株式を減資の対価として株主等に額面価額で譲渡した場合には、記帳価額による出資若しくは譲渡又は額面価額による譲渡を認めるとしている。

この場合には、分割する会社が分割によって新たに設立する会社分割の時に有していた積立金の一部を引き継いだ時は、分割した会社についてはその引き継いだ積立金に相当する金額を損金に算入しないで、分割により新たに設立する会社については積立金に相当する金額は益金には算入させないが、積立金に対する課税は行うとするものである。

また、旧通達 254 の内容は、法人がその所有する資産を記帳価額で現物出資をして別の法人を設立した場合（現物出資をして資産を記帳価額で譲渡した場合を含む。）において、法人がその出資によって当該別の法人の株式を取得する時は、その資産を記帳価額で現物出資することを認めるとするものである。

武田昌輔氏は、この通達について、「基本的には会社分割が前提であって、単なる資産を現物出資することは認めていなかったのではないかと考えられる。」と述べられている⁶⁾。したがって、基本通達 253 では、現在の法人税法に定める新設分割型分割を、また基本通達 254 では、新設分社型分割を定めていたということが言える。

上記の昭和 25 年法人税法基本通達は、昭和 40 年に行われた法人税法の全文改正により、法人税法第 51 条において「特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入」として、はじめて条文化された。このことは、15 年に亘り法令に根拠のない重要な組織法上の取扱いが継続して存在していたことを意味している⁷⁾。

その第 1 項は、内国法人（清算中のものを除く。）が各事業年度において新たに法人（人格のない社団等を除く。）を設立するためその有する金銭以外の資産の出資（当該資産の出資等によりその内国法人が有することとなる当該法人の株式の数又は出資の金額が当該法人の設

⁶⁾ 武田昌輔「会社分割税制の問題点」税理 43 巻 10 号 3 頁（ぎょうせい、2000 年）。

⁷⁾ 武田昌輔教授は、「昭和 40 年全文改正においては、会社分割について、このような重要な規定が通達で行われていることは妥当でないとして検討され、（途中省略）法律の改正が行われた。」と述べられている。武田・前掲注 4,6 頁。

立の時ににおける発行株式の総数等の百分の九十五以上であること、当該資産が国内にある資産として政令で定める資産である場合には当該資産の出資による外国法人を設立するものでないことその他法令で規定する要件を満たすものに限る。以下、「特定出資」という。)をした場合において、その特定出資により取得した株式等について、その事業年度にその特定出資により生じた差益金の額として政令で定めるところにより計算した金額の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額した時は、その減額した金額に相当する金額は、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というものである。

つまり、内国法人が特定出資をした場合、認識される譲渡益の範囲内で株式の記帳価額を損金経理により減額した時は、その損金算入を認めるとした規定である。

さらに、当規定は圧縮記帳を定めた規定であり、前提としては一旦譲渡益を認識したうえで、圧縮損を計上して取得した株式の簿価を圧縮することにより課税の繰延べを実現するものである⁸⁾。

当規定で認める課税の繰延べは、現在の法人税法でいう単独で行う新設分社型分割であり、前述の通達 253 で認められていた分割型分割、つまり、親会社が現物出資して取得した株式を、減資の対価として株主に交付することは明文化されなかった⁹⁾。その後、我が国では、昭和 40 年以降、新設分社型分割についてのみ課税の繰延べが認められた時代が、平成 13 年まで続くこととなった。

平成 3 年 2 月を頂点として、日本経済は長く厳しい景気後退期が始まった。いわゆる、バブル経済の崩壊である¹⁰⁾。日本の経済構造を変革することが急務であったことから、政府は平成 7 年に「特定事業者

⁸⁾ 小林・前掲注 5,347 頁。

⁹⁾ 小林淳子氏はこの理由について「削除された理由について探ると、昭和 38 年 12 月に出された税制調査会の『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』において、分割については、商法上規定がなくこれを税法上どのように整備するかについて問題がある」とした上で、法人税法基本通達 253 で規定する間接分割、すなわち、現物出資の対価として親会社が受領した子会社株式を減資の対価として株主に交付する手法について、「現行の商法にはこのような分割の規定がなく、現物出資により新会社を設立するという法律関係に立つことを考慮すれば、次に述べる現物出資と一括して規定を設けることが適当である」と述べられている。小林・前掲注 5) 348 頁。

¹⁰⁾ 国民生活金融公庫総合研究所『中小企業における財務構造変化－「中小企業経営状況調査」でみる 15 年間の軌跡－』(国民生活金融公庫総合研究所,2001 年)。

の事業革新の円滑化に関する臨時措置法(平成 7 年 3 月 31 日法律第 61 号)¹¹⁾を、平成 11 年には「産業活力再生特別措置法 (平成 11 年 8 月 31 日法律第 131 号)」¹²⁾を制定した。

この法律の第 1 条においては、「我が国経済の持続的な発展を図るためにはその生産性の向上が重要であることに鑑み、特別の措置として、事業者が実施する事業再構築、経営資源再活用、経営資源融合、資源生産性革新等を円滑化するための措置を雇用の安定等に配慮しつつ講ずるとともに、株式会社産業革新機構を設立し特定事業活動の支援等に関する業務を行わせるための措置、中小企業の活力の再生を支援するための措置及び事業再生を円滑化するための措置を講じ、併せて事業活動における知的財産権の活用を促進することにより、我が国の産業活力の再生を図るとともに、我が国の産業が最近における国際経済の構造的な変化に対応したものとなるための産業活動の革新に寄与することを目的とする。」との文章が規定されている。

この法律の制定を受けて、租税特別措置法第 66 条(平成 11 年 3 月法律第 9 号)を創設して¹³⁾、従来認めてこなかった共同で事業を行う場合の会社分割について、一定の要件を満たした場合に課税の繰延べを認めることとしたのである。

この規定で認められていた会社分割の態様は、現在の法人税法でいう「共同事業を行うための会社分割」に近いといえる。つまり、複数の法人で行う分社型分割であり、結果として、分割した資産が複数の法人によって支配されるという意味では、吸収分社型分割に類似している。しかし、要件的には、現行の吸収分社型分割に比べて厳格であるとされる。

第 2 節 平成 13 年度改正 (組織再編税制の創設)

平成 12 年 5 月、企業組織の再編成を容易にするための商法改正(平

¹¹⁾ 当該法律は、平成 11 年に制定された「産業活力再生特別措置法」により廃止された。

¹²⁾ 平成 21 年法律第 29 号により、「産業活力の再生及び産業活動の革新に関する特別措置法」と法律の名称が改められた。

¹³⁾ 所得税法等の一部を改正する法律(平成 17 年 3 月 31 日法律第 21 号)において廃止された。

成 12 年 5 月 31 日法律第 90 号)¹⁴⁾ が行われ、これを契機として、会社分割を含む企業組織再編成に係る体系的税制が、平成 13 年度税制改正(平成 13 年 3 月 30 日法律第 6 号)において制定された。

制定の準備段階においては、平成 13 年度の税制改正における整備に向けて、法人課税小委員会及び法人税制企画室¹⁵⁾において会社分割税制をはじめとする企業組織再編成に係る税制について法人課税のあり方を中心に検討を重ねており、さらにドイツ・フランス・アメリカにおける会社分割税制についての調査を行った¹⁶⁾。

平成 12 年 7 月には、税制調査会からの答申である「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」において、法人課税小委員会における検討を踏まえて、会社分割法制に係る税制上の対応を検討する際の基本的な視点として、①合併・現物出資などの資本等取引と整合性のある課税のあり方②株主における株式譲渡益課税やみなし配当に対する適正な取扱い③納税義務・各種引当金などの意義・趣旨などを踏まえた適正な税制措置のあり方④租税回避の防止の以上 4 点が示された。平成 12 年 10 月 3 日には、当税制改正のフレームワークについての第一回報告会が行われ、企業組織再編成に係る考え方が次のように述べられた。

まず、「近年、わが国企業の経営環境が急速に変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、商法等において柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制等の整備が進められてきている。」とし、「税制としても、企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行うなど、適切な対応を行う必要がある。」との考え方が述べられている。

次に「企業組織再編成に係る法人課税のあり方を検討するに当たっては、以下の点から、現行の現物出資、合併等に係る税制を改めて見直し、全体として整合的な考え方に基づいて整備する必要がある。」と

¹⁴⁾ 商法改正については、第 2 章第 1 節において述べる。

¹⁵⁾ 財務省主税局のメンバーに加え、全国から優秀な 10 名の国税調査官を集めて平成 11 年 7 月に設けられた。朝長英長ほか「組織再編成税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる『行為計算否認認定の創設の経緯・目的と解釈』」週刊 T & A master 451 巻 5-7 頁(ロータス 21,2012 年)。

¹⁶⁾ 日本租税研究協会『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』(日本租税研究協会,2001 年)。

したうえで、「会社分割には、現物出資、合併等と共通する部分があり、例えば分割型の吸収分割と合併では法的な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることができる。同じ効果を発生させる取引に対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないなどの問題があり、現行の税制においては、営業譲渡により企業買収を行う場合には、資産の時価取引として譲渡益課税が行われるが、他方、合併により企業買収を行う場合には、課税が繰り延べられるなどの問題がある。」としている。

さらに、「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。」としている。

つまり、「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無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であると考えられるため、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。」との見解が述べられている。

この見解を受け、「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。」との見解も示している。

最後に「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については、その取得した新株等の交付が分割法人や被合併法人の利益を原資として行われたと認められる場合には、配当が支払われたものとみなして課税するのが原則である。」としたうえで、「移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる場合には、従前の課税関係を継続させるという観点から、利益積立金額は新設・吸収法人や合併法人に引き継ぐのが適当であり、したがって、配当とみなされる部分は無いのと考えられる。」と結論付けている。

以上の基本的考え方に基づき前述の第一回報告会では、組織再編税制を行った場合の個別の取扱いについての考え方が述べられている。

平成 13 年度税制改正の新しい組織再編成に係る税制は、実態に合った課税を行うという税制の考え方を基本として、原則として、組織再編成により移転する資産等についてはその取引により発生する譲渡損益の計上を求めつつ、特例として一定の要件を満たす場合は、移転する資産等について簿価により移転したものとして、譲渡損益の計上を繰り延べることにした。

特例を適用するにあたり根本的な考えにあるのは、移転資産等に対する支配が継続していると認められる場合には、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するものである。

この考えが採用されているのは、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時は、その資産等の譲渡損益の計上を求め、一方、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ことができるものである時は、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることができると考えられることによるものである。

さらに、組織再編成に伴う各種引当金等の取扱いについては、基本的に移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせ従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めるものとされている。この考えは、組織再編成に係る最も重要な問題が移転資産等の譲渡損益の取扱いに係るものであり、これがその組織再編成の性格を端的に表すものであると考えられるためである。

平成 13 年度税制改正においては、資本の部の金額の取扱いについても、抜本的な見直しが行われた。

この見直しは、資本の部の金額のうち、株主等が拠出した部分の金額と法人が稼得した部分の金額とを峻別し、両者と混同しないという基本的な考え方に基づくものである。

また、同年の改正においては、みなし配当課税制度についても抜本的な改正が行われた。みなし配当課税制度は、法人が株主等に対してその稼得した利益の実質的な分配を行った場合にこれを配当として取り扱うものであるが、当改正では、法人の利益積立金額の減少をより一層適切に株主等の配当に反映させるとの観点から見直しが行われた

ものである。

分割型分割に係る分割法人の株主等においては、旧株式の譲渡損益の取扱いが問題となるが、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られる時はその計上を繰り延べるという考え方が採用されている。

平成 13 年度税制改正により導入された組織再編税制は、組織再編成に係る税制上の取扱いが全体として整合性のあるものとなるように税制独自の観点から体系的に作成されているため、組織再編成に係る税制においては商法や企業会計における取扱いとは異なる取扱いを行うことが想定される。

一般に、税法、商法及び企業会計には、企業の所得あるいは利益を計算するという点で共通性があるが、一方で、これらにはそれぞれ固有の目的とそれを補完する機能がある。このために税法、商法及び企業会計の取扱いに差異が生ずることを回避することはできないと考えられるのである。

以上のような点を考慮し、組織再編税制では、税務申告の段階において広く申告調整を認めることにより、商法や企業会計の求める処理を妨げることがないように配慮がされているのである。

適格組織再編成には、企業グループ内の組織再編成及び共同事業を営むための組織再編成の二つのタイプの組織再編成が存在する。企業グループ内の組織再編成とは、100%の持分関係にある法人間で行われる組織再編成及び 50%超 100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成のうち一定の要件に該当するものである。

移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べる企業グループ内の組織再編成においては、基本的には、完全に一体と考えられる持分割合が 100%の法人間で行われるべきであると考えられるが、現実には企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点を考慮すれば、50%超 100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成についても、移転する事業に係る主要な資産及び負債を移転していること等の一定の要件を付加することによってこれに含めることも可能であると考えられることから、50%超 100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成についても企業グループ内の組織再編成に含めることとしている。

共同事業を営むための組織再編成とは、企業グループ内の組織再編成に該当する組織再編成以外の組織再編成のうち、資産等の移転の対価として取得した株式を継続保有すること等の一定の要件に該当するものとされている。この共同事業を営むための組織再編成が適格組織再編成とされているのは、一般的に企業グループを超えた組織再編成が行われている実態が考慮されたことによるものである。

なお、平成 13 年度税制改正では、組織再編成のうち、商法上も資産等の時価による通常の売買取引とされる事後設立については、限定的に特例の対象とされた。

事後設立とは、会社法第 467 条第 1 項 5 号において会社の成立前から存在する財産で事業のために継続して使用するものを、会社成立後 2 年以内に純資産額の 5 分の 1 以上に当たる対価で取得するという契約を締結することと規定されている。限定的に特例の対象とは、完全支配関係のある法人間で行われる事後設立で、一定の要件を満たしたものを「適格事後設立」と定め、移転資産に係る譲渡損益の計上を繰り延べることとされていた¹⁷⁾。

組織再編税制における移転資産等の譲渡損益の取扱いについては、原則として、組織再編成により資産等の移転を行った場合においては、移転資産等を時価により譲渡したものとして譲渡損益の計上を行うことになる。しかし、特例に該当する場合、すなわち適格組織再編成により資産等の移転を行った場合には、移転資産等を帳簿価額により引き継ぎ、かつ、帳簿価額により譲渡することにより譲渡損益の計上を繰り延べることとされた。

この組織再編成により移転する資産等の譲渡損益の取扱いは、法人の行った会計処理や法人の選択により変化するものではなく、その組織再編成が非適格組織再編成に該当する場合には移転資産等の譲渡益及び譲渡損のいずれも計上しなければならない、その組織再編成が適格組織再編成により該当する場合には移転資産等の譲渡益及び譲渡損のいずれも計上を繰り延べなければならないこととなる。つまり、法人

¹⁷⁾ この事後設立は、平成 22 年の税制改正(平成 22 年 3 月 31 日法律第 6 号)により新たに導入されたグループ法人税制に係る現物分配という取扱いに取り込まれることとなり、平成 22 年 10 月をもって廃止することとなった。竹内陽一ほか『実践ガイド企業組織再編税制』68 頁(清文社,2010 年)。

の選択肢はなく、法人税法上、適格・非適格いずれかに該当した場合には、断定的にその取扱いが決定されるのである。

他方、資本の部の金額の取扱いについては、組織再編税制の創設により移転する資産及び負債が時価又は帳簿価額により移転するものとされたことに伴って資産と負債の差額となる資本の部の金額についても改正が必要となったこと等により資本の部の金額のうち資本積立金額と利益積立金額の定義について抜本的な改正が行われた。

非適格分割型分割の場合には、分割法人の資本の部の金額の一部が分割法人の株主等に交付される分割承継法人の株式等の交付原資となるものとされた。

一方、適格分割型分割の場合には、分割法人の利益積立金額の一部が分割承継法人に引き継がれるとともに、分割法人の資本等の金額の一部が分割法人の株主等に交付される分割承継法人の株主の交付原資となるものとされた。また、分社型分割の場合には、分割承継法人は、資産等の移転を受ける際に、資本の部の金額の変動額のうち、資本の金額の変動額を除いた部分の全額を資本積立金額の変動額とすることとなった。

みなし配当の取扱いについても、組織再編税制の導入により、みなし配当の新たな発生事由として非適格分割型分割による金銭等の交付を追加する等、これまでのみなし配当の取扱いの全面的な見直しが行われた。

分割法人の株主等においては、その分割型分割が非適格分割型分割である場合には、交付を受けた株式・金銭等の額のうち、分割法人の移転資産等の簿価純資産価額の割合に応じて資本等の金額を超える部分の金額についてはみなし配当とされた。

株主等に関する旧株式にかかる譲渡損益の取扱いについては、分割法人の株主等において、分割型分割により分割承継法人の株式以外の資産の交付を受けた場合には、旧株式の時価による譲渡を行ったものとして譲渡損益の計上を行うこととし、分割承継法人の株式以外の資産の交付を受けなかった場合には、旧株式の帳簿価額による譲渡を行ったものとして譲渡損益の計上を繰り延べるものとされたのである。

また、従来の方式との相違点として、従来の組織再編成では、法人が申請を行って、当局の承認を受けてその特典を得るとというのが一般

的な方式であったが、組織再編税制の導入によりそのような手続きの必要性がないこととされたのが、特徴的である¹⁸⁾。

第3節 平成18年度改正

平成18年度税制改正(平成18年3月31日法律第10号)において、法人税法の改正の一部という形で「分割型分割その他の組織再編税制に係る所要の整備」として改正が行われた。本節では、当税制改正の内容を概観する。

平成18年度改正では、分割型分割の定義について会社法の施行に伴って改正が加えられた。旧商法では、分割対価つまり分割によって分割承継法人に移転した資産等に係る支払対価を分割法人に交付する形態である物的分割と、分割対価を分割法人の株主に直接交付する形態である人的分割とが規定されていたが、平成17年に施行された会社法では、人的分割が本質的には物的分割と剰余金の配当等が合わせて行われる特性を有するものであることから、人的分割は廃止され、物的分割のみが規定上存在することとなった。しかし、分割対価を剰余金の配当により分割法人の株主に交付する際には財源規制を課さないものとすることや利益剰余金の実質的な引継によって、従来の人的分割に係る規律の実質は維持されていることとなっている。

法人税法においては、旧商法の物的分割に相当するものを分社型分割と規定、人的分割に相当するものを分割型分割と規定していたが、会社法の制定に併せて、人的分割が廃止されたことに伴い従来の分割型分割を実質的に維持する整備が行われた。分割型分割は、分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式その他の資産(以下、「分割対価資産」という。)の全てが分割の日において分割法人の株主等に交付される場合の分割をいうこととされた(法法第2条第12号の9)。

一方、分社型分割は、分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産が分割の日において分割法人の株主等に交付されない場合の分割をいうこととされた(法法第2条第12号の10)。しかし、分割対価資

¹⁸⁾ 武田昌輔「組織再編税制」日税研論集 51号 6頁(日本税務研究センター,2002年)。

産の分割法人の株主等に対する交付は会社法上においては剰余金の配当とされるため、分割の日において行われる分割とは関係のない通常の剰余金の配当との区別等に留意することが必要となったのである。

まず、適格分割に該当するか否かの判定及び株主等の譲渡損益の課税繰延べ規定の適用の有無の判定における交付金銭等の有無については、分割とは関係のない通常の剰余金の配当により交付される資産と区別するため、剰余金の配当として交付される金銭その他の資産のうち分割対価資産以外のものを除いて判定するとしており(法第2条第12号の11、法第61条の2第4項他)、また、分割法人の株主に対して分割対価資産の一部が交付される場合には、中間型分割として取り扱うこととされたのである。

中間型分割とは分割対価資産の一部が株主等に交付され、残りが分割法人の内部に留保されるような場合の分割をいうが、これは分割型分割が分割対価資産を分割法人からその株主等に交付される形態となったためである。さらに、分割対価資産に加えて分割法人が有する資産が交付される場合には、分割型分割と通常の剰余金の配当の双方が同時に行われたものとして取り扱われることとされた(法第62条の6、令第123条の7)。

その他、主な改正点として移転負債の範囲に含まれる新株予約権交付義務の取扱いがある。旧商法における分割による新株予約権の承継は、会社法においては分割により分割法人の発行していた新株予約権に代えて分割承継法人の新株予約権を発行する行為とされたが、その本質は従来どおり義務の承継であると考えられるため、新規に発行する新株予約権に係る債務を移転負債に含めることによって、実質的に承継と同様の効果となるように規定が整備された。

この整備により法人が分割により分割承継法人に移転する負債には、その法人にその分割により消滅する新株予約権に代えて新株予約権者に交付すべき資産の交付に係る債務を含むものとして分割法人の資産及び負債の譲渡損益を計算することとされており、この場合には適格分割に係るその交付すべき資産が分割承継法人の新株予約権である時は、上記債務の帳簿価額は、その消滅する新株予約権のその法人におけるその消滅の直前の帳簿価額に相当する金額とすることとされた(令第132条第2項)。

この整備が行われたことにより適格分割の場合には新株予約権債務がその帳簿価額により引き継がれるのと同様の処理となり、非適格分割の場合には新株予約権債務がその時価により譲渡するものとされたのである。

第 4 節 平成 22 年度改正

平成 22 年度税制改正(平成 22 年 3 月 31 日法律第 6 号)では、組織再編税制に関する見直しが行われた。当該税制改正の大きな論点としてグループ法人税制の導入があるが、これについては、第 5 章において論じる。本節では、組織再編税制、特に会社分割税制における改正点を中心に整理する。

平成 22 年度税制改正では、分割型分割のみなし事業年度が廃止された。改正前においては、法人が事業年度の間において当該法人を分割法人とする分割型分割を行った場合には、その事業年度開始の日から分割型分割の日の前日までの期間及び分割型分割の日からその事業年度の末日までの期間がそれぞれ一の事業年度とみなされていた。

みなし事業年度においては、分割型分割により分割法人及び分割承継法人の増減する資本金等の額又は利益積立金額は一定の計算により算出した金額とされており、適格分割型分割の場合の資本金等の額及び利益積立金額の引継額は、先に利益積立金額の引継額を計算することとされていた。しかし、平成 18 年度税制改正(平成 18 年 3 月 31 日法律第 10 号)において資本金等の額の意義が「法人が株主等から出資を受けた金額」(法法第 2 条 16 号)と明確にされたことにより、株主等から出資を受ける行為でない場合には資本金等の額は増加させないこと及び将来利益の払戻しはありうるが将来資本の払戻しはありえないこととなった。

この考え方をふまえ、資本の部の引継額の計算について、まず資本金等の額の引継額を計算し、移転純資産の帳簿価額から資本金等の額を減算した金額を利益積立金額の引継額とすることが適当であると考えられた。

そのため、このみなし事業年度を廃止し、適格分割型分割が行われた場合の利益積立金額及び資本金等の額の引継額は、先に資本金等の

額の引継額を計算することとされた。

改正前は、事業年度の途中で分割型分割が行われた場合には、分割承継法人に移転される資産、負債、利益積立金等を確定するために、その事業年度開始の日から分割の日の前日までの期間と分割の日からその事業年度の末日までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、法人税の申告を一事業年度で 2 度申告を行う必要があった。

そのような手続きに対して改正により従来における分割型分割が行われた場合のみなし事業年度の設定による仮決算・申告等の実務的な事務負担が過重とされていた点について一定の解決が図られた¹⁹⁾。移転資産等の移転時の価額についても法人が適格分割型分割により移転した資産及び負債は、その適格分割型分割の直前の帳簿価額により引継ぎをしたものとして、その法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされたのである(法法第 62 条の 2 第 2 項)。

また、分割承継法人は、その適格分割型分割の直前の帳簿価額により引継ぎを受けたものとされた(法令第 123 条)。当改正では、適格分社型分割の場合の貸倒引当金の繰入れ及び時価評価についても改正が行われた。

改正前においては、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定を設定する法人が事業年度終了の時ににおいて有する一括評価金銭債権に対する貸倒れによる損失の見込額として、損金経理により繰り入れた金額のうち、繰入限度額に達するまでの金額は損金の額に算入されることとされていた(旧法法第 55 条第 1 項及び同条第 2 項)。

このことは、適格分割型分割により分割承継法人に一括評価金銭債権を移転する分割法人の適格分割型分割の日の前日の属する事業年度についても同様である。

これに対し改正後においては、適格分割型分割により移転する一括評価金銭債権について設けた貸倒引当金勘定の金額は、分割承継法人に引き継ぐこととされ(法法第 52 条第 7 項)、その引継ぎを受けた貸倒引当金勘定の金額又は、期中貸倒引当金勘定の金額は、分割承継法人のその適格分割型分割の日の属する事業年度において益金の額に算入するとされたのである(法法第 52 条第 10 項)。

¹⁹⁾ 成道秀雄「組織再編税制への影響」税研 25 巻 4 号 53 頁(日本税務研究センター, 2010 年)。

さらに、当改正においては、分割型分割のみなし事業年度廃止に伴い、貸倒引当金の繰入れ及び時価評価による損益の計上等について、適格分割型分割により移転をした場合には、その適格分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される期中貸倒引当金勘定又は、時価評価金額等に相当する金額の損益を計上するとともに、移転を受ける法人にその期中貸倒引当金勘定又はその時価評価資産が移転することとされた。

また、適格分社型分割が行われた場合も適格分割型分割が行われた場合と同様に期中において一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入れ及び時価評価損益等の計上を可能とする旨の改正も行われた。

第 2 章 旧商法、その他諸法律に規定する会社分割

第 1 節 旧商法

第 1 項 改正の経緯と概要

東西冷戦の終焉により、旧社会主義諸国は市場経済体制への移行を始め、西側諸国は軍備増強の重圧から解放された結果、企業間の国際的な競争が激化したメガコンペティション(大競争)の時代に突入したといわれる。

また、コンピュータ・ネットワークの整備及び情報技術の発展は、電子的に情報を交換して行う電子取引という新しい取引の形態を生み出し、これにより、企業の経済活動のボーダレス化が一層進むこととなった。その結果、企業の取引活動の国際化が大きく進展し、取引のルールのみならず、取引の主体である会社の組織やその会計に関するあり方についても、国際的な統一化の動きが顕著になってきている。

会社分割法制は、このように国際的な競争が激化し、グローバル化が急速に進行する現在の社会経済情勢の下で、企業がその経営の効率化や企業統治の実効性を高めることによって国際的な競争力を向上させるために行う組織の再編成に必要不可欠な制度として、主に経済界から早期の整備を求められていたものである。

諸外国においても、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス等の諸外国は、いずれも、既に会社分割法制を整備しており、これを利用した企業組織再編成が進行していた。

このような社会経済情勢のもと、政府は、企業の組織再編成のための法制度の整備を行うことを目的として、会社の組織に関する基本法である商法の見直しを行った。平成 9 年には、会社の合併法制について、報告総会等を廃止し、債権者保護手続を合理化した。

また、簡易な合併手続の制度を創設する等、その手続の簡素合理化を図るとともに、会社は、株主総会に先立って合併契約書等を、また合併の効力発生後には合併手続等について記載した書面をそれぞれ開示すべきこととし、株主及び債権者の保護を図るための改正を行った。

また、平成 11 年には、持株会社の設立を容易かつ円滑にするための

制度として、親会社の子会社の発行した株式の全てを保有する完全親会社関係形成株式交換及び株式移転の制度を導入した。会社分割法制の創設を内容とする商法改正も、この企業組織再編制のための法整備の一環として位置づけられるものである。

会社分割法制の整備は、平成 9 年から行われてきた企業の組織再編成のための法整備の一環であるが、政府の「規制緩和推進三か年計画(改定)」(平成 11 年 3 月 30 日閣議決定)においては、平成 12 年度を目途に、「企業の組織変更の選択肢を多様化する観点から、株主・債権者の保護に配慮しつつ、会社分割制度の整備について、所要の措置を講ずる」こととされていたものである。

法案の提出が一年前倒しされたのは、小渕敬三前総理大臣と経済界との懇談会である産業競争力会議等において、企業の競争力の回復のために組織再編のための法整備を急ぐべきであるとの要望が経済界から強く求められたためであり、これを受けて平成 11 年 6 月 11 日には、小渕敬三前総理大臣を本部長とする産業構造転換・雇用対策本部が、「緊急雇用対策及び産業競争力強化対策について」の中で、会社分割法制の早期創設を決定したことから、政府としても、その実現を急ぐこととしたのである。

一方、法務省では、昭和 49 年の商法改正の審議の際、国会の両議院の法務委員会において、会社の社会的責任、大小会社の区別、株主総会のあり方、取締役会の構成等、会社法の基本的な問題について所要の改正を行うための検討を求められた。

これにより、会社法制の全面的な見直し作業を開始し、翌年昭和 50 年には、法務省民事局参事官室名で「会社法改正に関する問題点」を公表し、①企業の社会的責任、②株主総会制度の改善策、③取締役及び取締役会制度の改善策、④株式制度の改善策、⑤株式会社の計算及び公開、⑥企業結合、合併及び分割、⑦最低資本金制度及び大小会社の区分という 7 つの項目を検討課題とし、関係各界に意見照会をしながら、緊急性の高いものから順次改正を行ってきたが、会社分割法制の創設は、この商法の全面的見直し作業の一環としての意味を有するものである。

法律案要綱の答申を受けて、政府では法律案の策定作業を行い、平成 12 年 3 月 10 日に「商法等の一部を改正する法律案」(以下、「改正

法案」という。)を、また、3月24日に「商法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備に関する法律案。(以下、「整備法案」という。)を、それぞれ閣議決定し、国会に提出した。

また、同月10日には、改正法案と併せて、会社の分割に伴う労働者の保護を図るために、「会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律案」(以下、「労働契約承継法案」という。)も、国会に提出された。

上記の立法の背景を受け、会社分割法制の創設等を内容とする「商法等の一部を改正する法律」(平成12年5月31日法律第90号。以下、「改正法」という。)及びこれに伴う関係法律の整備を行った「商法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備に関する法律」(平成12年5月31日法律第91号。以下、「整備法」という。)が、いずれも平成12年5月24日に成立し、同月31日に公布された。

改正法は、株式会社及び有限会社につき、会社がその営業の全部又は一部を他の会社に承継させる会社分割の制度を創設することとしている。

改正前の商法は、会社分割を直接の目的とする制度を有しなかったため、営業の譲渡又は営業の現物出資等により、営業を他の会社に承継させることが実務上行われていた。ゆえに改正法は、会社分割自体を目的とする新しい制度を創設する必要があったのである。

これに伴い改正法は、新設会社並びに承継会社が分割に際して発行する株式を分割会社の株主に割り当てること(人的分割)も、分割会社自体に割り当てること(物的分割)も認めることとしたのである。

物的分割は、これまで営業の現物出資等により行われていた。いわゆる分社の手続を効率化するために利用され、人的分割は、持株会社の下にある子会社を事業部門別に再編成したり、複数の事業部門を独立した会社にするために利用されることを想定している。

会社分割の手続きについても改正法は、分割により分割会社の権利義務が新設会社又は承継会社に包括的に移転し、特に、人的分割においては分割会社の株主が新設会社又は承継会社の株主になることから、株主に重大な影響を及ぼすため、法律の定める一定の事項を記載した分割計画書又は分割契約書を作成し、株主総会の特別決議による承認を有り得べきこととし、かつ、分割に反対する株主に株式買取請求権を認めている。

さらに、改正法は、会社分割により会社の財産が複数の会社に分割されるばかりでなく、その債務についても、新設会社等に免責的に承継されるため、債権者に対して、分割に異議があればこれを申し出るべき旨の公告等をすべきこととし、異議を申し出た債権者に対して弁済等の措置を講ずべきこととしている。

また、このような利害関係を有する株主、債権者等のために、分割に関する情報を分割の前後にそれぞれ開示するため、分割会社又は承継会社は分割計画書又は分割契約書及び貸借対照表等を株主総会により分割計画書等が承認される前に、また、分割会社、設立会社又は承継会社は分割に関する事項を記載した書面等を分割の効力発生後に、それぞれ本店に備え置き、株主・債権者等の閲覧等に供すべきこととしている。

他方、改正法では、簡易分割手続きについても整備しており、設立会社又は承継会社が分割会社から承継する資産の価額が分割会社の総資産の 20 分の 1 を超えない場合には、分割会社の株主に与える影響が軽微であるため、分割手続の簡素合理化を図る見地から、分割会社の株主総会の承認を得ないで分割をすることができることとしている。

また、承継会社が吸収分割に際して発行する新株の総数がその会社の発行済株式総数の 20 分の 1 を超えない場合には、承継会社の株主に与える影響が軽微であるため、同様に、承継会社の株主総会の承認を得ないで分割をすることができることとしている。これによる会社分割の効果について、新設会社等は、分割計画書等の定めるところにより分割会社の権利義務を包括的に承継することとしている。この結果、分割会社の負担していた債務についても、債権者の個別の同意を得ることなく、設立会社又は承継会社に免責的に承継されることとなる。

会社分割無効の訴えについても改正法は、分割手続に瑕疵があった場合等には、株主等に分割無効の訴えの提起権を認め、その分割の効力を争う手段を与えている。一方、分割の結果、分割会社及び設立会社又は承継会社について新たな法律関係が形成され、利害関係人も多数にのぼっていることが予想されるため、無効の主張ができる者の範囲を制限し、裁判によって画一的かつ対世的に分割無効の効果を確定するとともに、分割の効果は遡及しないこととしている。

第 2 項 旧商法における会社分割の意義とその類型等

旧商法における会社分割の意義とは、「会社の営業の全部又は一部を他の会社に承継させる組織法上の行為である。」とされている。改正法は、会社分割により営業を承継する会社が分割により新しく設立される会社(設立会社)である「新設分割」と、既に存在する他の会社(承継会社)である吸収分割とを認めている(旧商法第 373 条、旧商法第 374 条の 16)。

新設分割は、複数の営業部門を有する会社が各営業部門を独立した会社とすることにより経営の効率性を向上させるため等に行い、また、吸収分割は、持株会社の下にある複数の子会社の重複する部門を各子会社に集中させることにより組織の再編成を実現するため等に利用されることが予見されるとし、さらに改正法は、設立会社又は承継会社の発行する株式を分割をする会社(分割会社)に割り当てる「物的分割」と、これを分割会社の株主に割り当てる「人的分割」とを認めていた(旧商法第 374 条第 2 項 2 号、同条の 17 第 2 項 2 号)。

物的分割は、これまで、営業の現物出資により行われていた。つまり、分社の手続を効率的に行うために利用されることが予想されるとし、営業の現物出資により子会社を設立する場合、営業の現物出資を履行した後、会社の設立手続が終了するまで、その営業を停止しなければならない(旧商法第 57 条、同法第 172 条)こととなっており、裁判所の選任する検査役の調査が行われるため、会社設立の具体的な日程をあらかじめ確定することが困難であった(旧商法第 181 条)。また、営業の承継に伴う債務の移転については、債権者の個別の同意を得なければならない、手続が煩雑であった。

物的分割に際しては、検査役の調査を要しないため、会社の設立前に現物出資の履行を求め、その調査に付する必要がなく、営業の中断は生じないとし、会社は、具体的な日程にしたがって分割手続を進めることができる。また、債務の移転についても、債権者保護手続が規定され、債権者の個別の承諾を要しないこととされていた。

会社分割は、株主及び債権者の保護についても、相当の配慮をしている。株主の保護については、事前及び事後の情報の開示を会社に義務づけた上、株主に分割無効の訴えの提起権を与えていた。一方、債

権者の保護についても、同様に事前及び事後の開示を義務づけ、かつ、債権者に分割無効の訴えの提起権を与えている上、債権者保護手続を整備し、会社が個別の催告を怠った場合には、分割後の会社の双方が弁済の責任を負うこととするなどの手当てをしていた。

これに対して、人的分割は、改正法が新しく創設した制度であり、持株会社の下にある子会社を事業部門別に再編成を行ったり、複数の事業部門を独立した会社にするために利用されることが見込まれるとし、さらに一部分割について改正法は、会社分割に際して設立会社又は承継会社が発行する株式の一部を分割会社に、残りを分割会社の株主に割り当てる分割である一部分割を否定はしていない。

このような一部分割は、設立会社又は承継会社の発行する株式のうち、実質上の支配権を確保できる割合の株式数のみを分割会社に割り当て、残りを分割会社の株主に割り当てることにより、これらの株式の市場性を確保しながら、親子会社関係を創設する場合等に利用することができることとされていた。

また、設立会社の株価の上昇が期待できる場合に、その一部を分割会社で保有し、その売却益を分割会社が取得しようとする場合も想定されている。

非按分型の分割については、会社分割に際して設立会社又は承継会社が発行する株式を分割会社の株主に割り当てる場合、株主平等の原則から、各株主の持株数に比例して割り当てることが要請されるが、株主全員の同意を得た場合には、このような持株数に比例しないで割り当てる非按分型の分割をすることも許される。

上記、非按分型の分割は、例えば家族的経営を行ってきた株式会社において、代表取締役であり株主でもある父親が会社分割に際して、設立会社の株式を子の一部にのみ割り当て、その者の有していた分割会社の株式を消却する方法により、法人格も株主構成も別にする会社をその子らに別々に承継させる場合や、合併事業を解消するために、分割会社の株主に対して、別々の設立会社又は承継会社の株式を割り当てる場合が想定される。

さらには、分割会社の業績が低迷している部門を大株主である会社の完全子会社としたうえで、その活性化を図る場合、合併を解消するため、分割後の株主構成を合併前の各会社の株主構成に近づけようと

する場合等に利用されることが想定された。

このような非按分型の分割は、先に述べたように、株主平等の原則に抵触する恐れがあるので、株主全員の同意がなければできないと解される。

株主平等の原則を問題にする実益は、会社における多数決の濫用から少数派株主の利益を保護する機能を有する点にあるといわれており²⁰⁾、これを、特別決議とはいえ多数決で決めることができることとした場合には、株主平等の原則の重大な機能を失わせることになりかねないためである。

これは、株主平等の原則は、社員の地位を均一の割合的単位に細分化し、多数の者からの資金を調達して営利事業を営む株式会社の存立基礎に関わる基本的な原則であり、明文規定が存在しない以上、安易に例外を認めることは相当ではないとする考え方に基づくためである。

改正法は、諸外国の立法例において認められている消滅分割・間接分割については次のような考えを用いている。

消滅分割については、分割会社が営業の全部を他の会社に承継させて自らは清算をすることなくただちに消滅する分割については、諸外国の実務においても、この制度があまり利用されていないことから規定を設けなかったとしており、合併会社を解消するために利用することがあり得るとの指摘もあったが、このような事案においては、分割会社が営業の全部を複数の会社に承継させるとともに解散の決議を行うことによって、同様の効果を生じさせることができることから特に、このような場合の処理のために、消滅分割という類型を認めることはしなかったとしている。

間接分割については、間接分割を認めている米国における会社分割に基づいて整理してみると、まず子会社を設立し、その子会社株式を利益配当や資本減少による払戻しという方法で分割会社の株主に割り当てる制度と言える。改正法は、このような米国型の子会社の設立と子会社株式の割当てとを分離する間接分割ではなく、直接分割と呼ばれる大陸型の一連の手続で会社を分割する会社分割法制を整備することとしている。

²⁰⁾ 前田庸『会社法入門(第12版)』88頁(有斐閣,2009年)。

これは、我が国の法体系が大陸型と呼ばれる直接分割に整合し、かつ、実務の要望にも十分に応え得ると考えたことによるものである。

その他、分割合併については、会社分割によって営業を承継する会社が既存の会社である場合については、これが新設分割と合併の複合形態であるという実態に着目して、「分割合併」と称する場合があるが、改正法においては、これを「吸収分割」として規定している。

共同分割についても改正法は、複数の会社が分割会社となって共同して新設分割を行う共同新設分割を行う時は、分割計画書にその旨を記載すべきこととして(旧商法第 374 条第 2 項 11 号)、このような分割を認めている。共同新設分割は、例えば、持株会社の下にある複数の完全子会社が、重複する営業部門を新しく設立する会社を集約するとともに、その会社を持株会社の完全子会社とすることによって企業の再編成を行おうとするような場合に利用されることが予定される。

一方、改正法は、複数の会社が分割会社となって吸収分割を行う共同吸収分割については、特に規定を置いていないが、既存の会社に営業が承継される点においては同一である吸収合併についても、解釈上、当然に、複数の消滅会社が共同して行うことが認められており、共同吸収分割を否定するものではないと考えられる。

さらに、共同新設分割においては、一方の分割会社の行う手続についてのみ瑕疵がある場合、両会社における手続きが分離可能である旨の記載がある等の特段の事情のない限り、原則として共同新設分割全体につき影響を及ぼすものであると理解すべきとした。

さらに、分割計画書には、設立会社の資本金の額等を記載することから、各手続が分離可能というためには、少なくとも、分割計画書の作成に際し、複数の会社の手続のいずれかに瑕疵が生ずる事態を想定し、各場合に応じて資本額等の取り決めることが必要とされる。

次に、複数の会社に営業を承継させる分割について改正法では、新設分割は、分割によって設立される会社が本店の所在地で設立の登記をした時にその効力を生ずるので、複数の会社を設立する新設分割は、法律上は「複数の新設分割が同時に行われているもの」ということができるとしており、また、分割会社が複数の営業を行っている場合に、各営業を別々の承継会社に同時に承継させる吸収分割も、同様に認め

られるとしている。

したがって、合併事業の解消等の際に、このような吸収分割が利用されることが考えられるとしているのである。

第3項 分割の対象

分割の対象は、営業の全部又は一部に限定される(旧商法 373 条、374 条の 16)。最高裁昭和 40 年 9 月 22 日判決(民集 19 卷 6 号 1600 頁)及び最高裁昭和 41 年 2 月 23 日判決(民集 20 卷 2 号 302 頁)では、「営業」とは、「営業用財産である物及び権利だけでなく、これに得意先関係、仕入先関係、販売の機会、営業上の秘訣、経営の組織等の経済的価値のある事実関係を加え、一定の営業目的のために組織化され、有機的一体として機能する財産」と述べている。

また、「営業ノ一部」とは、会社が行っている複数の営業のうちの一部等、それ自体が営業としての内容を備えているものをいい、個々の物又は権利自体である「営業用財産」とは異なる。

会社分割は合併や株式交換と同様の企業再編のための組織法上の行為であり、会社分割による権利義務の承継は包括承継の性質を有するものであるとされることから、分割の対象も組織的一体性を有する営業とするのが相当である。すなわち、分割による権利義務の承継が包括承継とされることから、契約上の地位の移転の場合にも相手方の同意を要せず、債務の免責的な移転についても、債権者の個別の同意は必要ではないこととなる。

これらは、承継の対象が営業とされ、営業が継続されることにより、実質的な妥当性が保証されるものであるのだが、個々の権利義務をその分割による承継の対象とする時は、現物出資の潜脱に繋がる可能性を有している。

さらに、「営業」という概念は、商法上すでに存在するものであり(商法 502 条、503 条)、判例等によってその意義も明確にされているものであるため、会社分割の対象が明確になり、ひいては会社分割に伴う法律関係の安定にも資するとされる。

改正法は、これらの事情を考慮して、会社分割の対象を「営業」に限定したものである。

なお、このように、分割の対象を営業とすることによって、分割に

より営業を解体することなく、他の会社に承継させることができ、そこで働く労働者の雇用の場を確保することができるという利点もある。しかし、分割の対象が営業とされていることから、営業を構成しない財産を会社分割により設立会社又は承継会社に承継させることはできないという問題点を有していた。

したがって、このような財産を分割計画書又は分割契約書に「承継する権利義務」(旧商法第 374 条第 2 項 5 号、旧商法第 374 条の 17 第 2 項 5 号)として記載しても、会社分割の効果として承継されることにはかならないことを意味するものである。

もっとも、このような財産も、個別の契約により譲渡することは可能であるから、分割契約書への記載が個別の譲渡契約と評価され得ることもあり得る。

逆に、営業を構成する物又は権利の一部を除外することによって、分割の対象とされたものが一定の営業目的のために有機的一体として機能することができなくなり、設立会社又は承継会社が分割後ただちに営業活動を行うことができないような場合においても、このような物又は権利を除外したものををもって分割の対象とすることはできないのである。

したがって、分割会社が有している個々の権利義務を寄せ集めて設立会社又は承継会社が新規事業を営むような会社分割は許されない。しかし、製造業を営む会社が、ある工場を全体として分割の対象とすることは、ある工場が全体として、その製造業を営むために、有機的一体として機能するものであれば、これを分割の対象とすることができるのである。

改正法が、営業の一部を承継させる会社分割だけでなく、営業の全部を承継させる会社分割を認めたのは、営業の全部を承継させる物的分割を行うことにより、分割会社が設立会社から株式の割当てを受けて完全親会社となることから、持株会社を創設するために利用することが期待できるためである。

また、営業の全部を承継させる人的分割についても、例えば、合併会社が、営業の全部を元の各会社に承継させる吸収分割を行い、分割会社が解散をすれば、合併会社を解消することが可能となる。

吸収合併に加えて、営業全部を承継させる吸収分割を認めたのは、

吸収分割は、分割会社の複数の営業を複数の承継会社に承継させることにより、同種の営業の集約化を図る場合等に利用することができるが、吸収合併では、存続会社が複数の会社である場合が予定されておらず、同様の効果を招来することができないからである。

また、承継会社の株式を分割会社に割り当てる物的分割を行うことにより、分割会社の株主ではなく、分割会社自身が承継会社の株主となることにより持株会社となることができるが、これも吸収合併では実現できないものとなっている。

第４項 会社分割と営業譲渡との差異

会社分割と営業譲渡は、いずれも営業を単位として権利義務が承継されるという点で共通している。しかし、営業譲渡は商人が行う取引行為の一つであって、売買等の民法や商法の取引に関する規定によって要件及び効果が律せられるものであるのに対し、会社分割は、合併と同様の組織法上の行為にあたり、商法の定める組織再編成の一つである会社分割に関する規定によって規律されるものである。

このことから、まず、営業譲渡においては、譲受会社から譲渡会社に対して当然に対価としての金銭等が支払われることになるが、会社分割においては、設立会社又は承継会社から分割会社に対して対価的な給付がされることはない。

これは、人的分割については明らかであるが、物的分割においても、分割会社に対する設立会社又は承継会社の発行する株式の割当ては、通常取引における対価という性質を有するものではないためである。したがって、営業譲渡においては、譲渡会社に利益を生じるが、会社分割においては、分割会社に利益を生じることとはならないこととなる。

また、会社分割においては、承継会社から新株が発行されることに伴い、その資本構成に変動が生じる。さらに、会社分割では、利益準備金、剰余金、引当金等の引継ぎが認められることとなり、会社分割、特に人的分割の場合には、分割会社の株主が設立会社又は、承継会社の株主となり、その地位に影響を及ぼさないこととなる。

効力発生の時期については、分割の登記の時点でその効力が生じることとされている。これに対して、営業譲渡は、譲渡会社の株主の地位に影響を及ぼさないこととなり、効力の発生時期については、営業

譲渡では、契約で定められた時期にその効力が生じることとなる。

さらに、営業譲渡に基づく権利義務の承継は、法律上は特定承継としての性質を有するのに対し、会社分割に基づく権利義務の承継は、合併と同様の包括承継に当たり、法律上当然に生じることとされている(旧商法第 374 条の 10 第 1 項及び第 374 条の 26 第 1 項)。その結果、営業を構成する個々の権利義務の移転時期については、営業譲渡では個々の移転行為により定まるが、会社分割においては分割の効力が生じた時点で当然に効力が生じることになる。

また、承継対象となる営業に含まれる債務を免責的に承継させるためには、営業譲渡を含めた特定承継の場合は債権者の個別の承諾が必要であるのに対し、包括承継である会社分割の場合はこれが不要であることになる。

第 2 節 会社法

第 1 項 会社法の創設と会社分割制度との関係

商法の「第 2 編会社」が独立した形で新たな法律が立法され、平成 18 年 5 月 1 日に会社法(平成 17 年 7 月 26 日法律第 86 号)として施行された。

会社法第 5 編第 3 章において会社分割とは、会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を当該会社から既存の会社(以下、「吸収分割」という。)又は設立する会社(以下、「新設分割」という。)に承継させることと規定している。

すなわち、会社法は、吸収分割と新設分割の 2 種類の会社分割を認め、「吸収分割」については、会社法第 2 条の 29 において「株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させること」と定義しており、「新設分割」については、会社法第 2 条の 30 において「1 又は 2 以上の株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させること」と定義している。

会社分割の当事会社となり得るのは、分割会社については株式会社又は合同会社に限られるのに対し、承継会社・設立会社については、持分会社を含む全ての会社形態がなり得るとしている。

会社分割の対象とされた分割会社の権利義務は、事業譲渡のように個別に承継・移転されるのではなく、承継会社又は設立会社に法律上に全体として一括して承継されることになる。

すなわち、会社分割には、吸収分割契約又は新設分割計画という私的自治に基づく契約又は決定により、会社分割の対象である分割会社の権利義務が法定された日に法律上当然に承継会社又は設立会社に承継されるのであり、一般承継の法的効果が付与されているのである。

さらに、会社法の下では、会社分割の対価は分割会社に対してのみ交付され、分割会社の株主に対して直接交付されることはないものと整理されているのである。

会社法は、平成 17 年改正前商法における会社分割制度と異なり、いわゆる物的分割の類型のみを認め、会社分割の対価を分割会社の株主に交付する形態いわゆる人的分割は認めないこととした。

しかし、人的分割と同様の効果は、会社法第 758 条 8 号、同法第 760 条 7 号、同法 763 条 12 号、同法第 765 条第 1 項 8 号を根拠に会社分割の効力発生日又は設立会社の成立の日に、全部取得条項付種類株式の取得対価又は剰余金配当として分割会社の株主に承継会社・設立会社の株式・持分を交付又は配当することにより実現可能であるとされている。

ただし、分割対価が承継会社・設立会社の株式・持分のみである場合には、分配可能額に係る規律は適用されないものとされているが(会社法第 792 条、同法第 812 条)、実質的には平成 17 年改正前商法における人的分割が会社法上実現可能とされている。

なお、同法の下では、会社分割の対価を分割会社とその株主の双方に交付する折衷型の会社分割も可能であると解されてきたが、会社法の下では、会社分割により直接にそのような効果を実現することはできないこととされた。

しかし、これは会社分割の効力発生日又は設立会社の成立の日に、全部取得条項付種類株式の取得対価又は剰余金の配当として、分割会社が受領した承継会社・設立会社の株式・持分の一部を分割会社の株主に交付又は配当することにより前述同様、実質的には人的分割の効果を実現することも可能となっている。

会社法において企業再編対価の柔軟化が図られた一環として、会社

分割においても、承継会社・設立会社の株式・持分会社の社員たる地位に限らず、当該会社の社債や株式会社である場合には新株予約権・新株予約権付社債を対価とすることができ(会法第 758 条 4 号ロハニ、同法第 760 条 5 号イ、同法第 763 条 8 号、同法第 765 条 1 項 6 号)、かつ、吸収分割においては金銭等その他の財産を分割対価とすることができるとされた(会法第 758 条 4 号ホ、同法第 760 条 5 号ロ)。

また、会社法導入において、会社分割に関して吸収分割における対価の柔軟化や、簡易分割の要件緩和等の改正もなされている。

吸収分割における対価の柔軟化とは、吸収分割の場合において、分割会社の株主に対して、承継会社の株式を交付せず、金銭その他の財産を交付することができるとするものであるが、条件として、分割会社の株主に対して交付する対価の割当てについての理由を記載した書面等のほか、対価の内容を相当とする理由を記載した書面を開示することが必要となる。

旧商法においては、分割会社の株主に交付される財産として承継会社の株式が一切含まれていない態様は不適法であるとの解釈がなされているが、これを改正するために規定が整備されたのである。

簡易分割の要件緩和とは、吸収分割の分割会社が承継会社に承継させる資産の分割会社の総資産に占める割合が 20%以下の場合には、分割会社において株主総会の決議を要しないものとするものであり、旧商法においては、株主総会の承認決議が不要となる簡易組織再編の要件は、簡易吸収分割については、承継会社の発行済株式総数の 5%以下、分割会社における簡易分割では総資産の 5%以下の資産の移転の場合とされているが、これを緩和するものである。

簡易分割に異議を唱えるために必要とされる要件とは、当該株式会社の特別決議の定足数の総株主の議決権に対する割合を 3 で除して得た割合と 6 分の 1 のいずれか小さい割合とするものとされたが、この 6 分の 1 の趣旨は、株主総会の特別決議の定足数が総株主の議決権の過半数で、決議要件が出席株主の議決権の 3 分の 2 以上であることから、総株主の議決権の 6 分の 1 以上を有する反対株主がいれば決議が否決されることが予想される点にある。

これは、平成 14 年商法改正により、定款において特別決議の定足数が総株主の議決権の 3 分の 1 まで引き下げることができるようになった

ているため、常に 6 分の 1 として考える必要がなくなかったため、上記のような改正を行うこととされたものである。

第 2 項 諸外国との比較

諸外国との制度を比較すると、大陸法系諸国には、会社分割制度に相当する制度を有する国が多いが、我が国の会社法における会社分割すなわち物的分割は、フランス法における「部分分離(apport partiel)」やドイツ法における「分離(Ausgliederung)」に類似する。

大陸法系諸国の会社分割制度は、分割会社の権利義務の一部又は全部が承継会社・設立会社に一般承継され、その対価として承継会社・設立会社の株式・社員権を分割会社の株主・社員に交付するタイプを中心とする。

しかし、フランス法やドイツ法においては、会社分割の種類として、分割会社の社員に対価が交付される人的分割のほか、日本の会社分割制度に相当する「部分分離」又は「分離」制度及び分割会社が解散する「消滅分割」制度も用意されている。

欧州連合(EU)においては、1982 年に「物的会社の会社分割に関する第 6 指令(Sixth Council Directive 82/891/EEC of 17 December 1982 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty, concerning the division of public limited liability companies)」が制定されたが、同指令は日本とは正反対に株式会社の消滅分割及び人的分割についてのみ規定しており、同指令は EU 加盟各国に対しその国内法化を義務付けるものではなく、加盟各国が国内法として会社分割制度を有する限りにおいて顧慮すれば足りるものである²¹⁾。

対照的に、日本法は、消滅分割及び人的分割を会社分割制度の対象外とし、フランス法上の「部分分離」及びドイツ法上の「分離」制度に相当する分割のみを会社分割として整備した。なお、我が国における法の下でも、消滅分割と同様の効果は会社分割の後に分割会社を解散することにより可能である。

また、人的分割と同様の効果は、会社分割の効力発生日又は設立会社の成立の日に全部取得条項付種類株式の取得対価又は現物配当とし

²¹⁾ 森本滋『会社法コンメンタール 17-組織変更、合併、会社分割、株式交換等-』239 頁(商事法務,2010 年)。

て承継会社・設立会社の株式を交付することにより実現できる。これに対し、アメリカ法には、大陸法系諸国が有する一般承継を特徴とする会社分割制度は存在しない²²⁾。

アメリカでは、事業譲渡を基礎としつつ、会社法上認められたさまざまな手法を組み合わせることにより、事実上の会社分割が行われる。

すなわち、第1段階として分割しようとする会社(以下、「移転会社」という。)は移転先の会社(以下、「移転先会社」という。)に対して移転会社の資産・負債を事業譲渡により移転する事実上の人的分割を行う場合には、第2段階として、事業譲渡の後、移転先会社の株式を移転会社の株主に交付する。

その態様として、①スピノフ(spin-off)、②スプリットオフ(split-off)及び③スプリットアップ(split-up)とよばれる三つの手法がある。

スピノフは、アメリカでもっとも広く利用されているといわれる手法であり移転会社を取得した移転先会社の株式等を配当規制にしたがって移転会社の株主に交付する手法である。

スプリットオフとは、移転先会社の株式を対価として移転会社の株式を有償消却する手法をいうが、自己株式による配当規制と同一の規律が適用される場合がある²³⁾。この手法によれば、移転会社の株式の一部を移転先会社の株式と引換えに消却すれば、移転会社の株主は移転先会社の株主となり、かつ、消却されない株式の株主は、従前どおり移転会社の株主にとどまることになり、非按分型の人的分割が実現する²⁴⁾。

すなわち、移転会社の株式を消却する方法として対価を移転先会社の株式とする公開買付けを用いるなど、移転会社の株主に対し機会の平等を保障するならば、従前の持株比率と異なる割合で移転先会社の株式を交付することができるのである²⁵⁾。また、スプリットオフは、

²²⁾ 田村諒之輔『会社の基礎的変更の法理』12頁(有斐閣,1993年)。

²³⁾ 会社分割研究会「会社分割の法律問題」金融研究 16巻1号16頁(日本銀行金融研究所,1997年)。

²⁴⁾ 松古樹美「米国における企業グループの事業再構築(2)」旬刊商事法務 1485号27頁(商事法務研究会,1998年)。

²⁵⁾ 江頭憲治郎「会社分割・奥島孝康教授還暦記念(1)」比較会社法研究 189頁(成文堂,1999年)。

のれん分けや事業部門の非公開化などに利用される²⁶⁾。

スプリットアップにおいては、移転会社は清算され、残余財産の分配を通じて移転先会社の株式が移転会社の株主に交付される。

スプリットアップに際しては、会社法の清算に関する規律が適用されるため移転会社において株主総会の特別決議を要し、会社に知れている債権者に対する債権届出の通知及び公告がなされる。

その後、当該催告・公告により届け出られた債権について、弁済がなされる。スプリットアップは、移転会社が一部の事業のみを移転先会社に移転しそれ以外の不採算事業を清算する場合や、持株会社を清算する場合等に利用される²⁷⁾。

アメリカでは、これらの行為を行う場合において、税法上課税の繰延べが可能とされているため、実際にも頻繁に利用されている²⁸⁾。なお、アメリカ法上、第1段階及び第2段階のいずれの段階にも、州法上の詐欺的譲渡法(連邦破産法[Bankruptcy Code]又は統一詐欺的譲渡法[Uniform Fraudulent Transfer Act]〈以下、「UFTA」という。〉若しくは[Uniform Fraudulent Conveyance Act]〈以下、「UFCA」という。〉のいずれかを採択したものが多い)が適用され、会社債権者の保護が図られている。

その他、会社債権者と会社の間で契約が交わされることにより、債権者は自衛する場合がある。

すなわち、純資産維持条項・投資制限条項その他の財務上の特約が置かれることが少なくないほか、会社がその資産の全部又は実質的全部をその法形式のいかんを問わず第三者に移転する時は、当該資産を承継する第三者が債務者たる会社の債務及び義務を承継することを要する旨の条項(「承継債務者条項(successor obligation clause)」といわれる。)が置かれることがある²⁹⁾。

²⁶⁾ 武井一浩・内間裕「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(1)」旬刊商事法務 1525号 41頁(商事法務研究会,1999年)。

²⁷⁾ 武井ほか・前掲注 26,41頁。

²⁸⁾ 武井一浩・内間裕「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(5完)」旬刊商事法務 1532号 39頁(商事法務研究会,1999年)。

²⁹⁾ 武井一浩・内間裕「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(3)」旬刊商事法務 1529号 30-32頁(商事法務研究会,1999年)。

第 3 節 会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律

商法等における会社分割制度の導入に伴う労働者の保護のための方策について、産業活力再生特別措置法案や民事再生法案における附帯決議等を踏まえ、平成 11 年 12 月から開催された「企業組織変更に係る労働関係法制等研究会³⁰⁾」において検討が行われ、平成 12 年 2 月 10 日に報告書が取りまとめられ、会社分割について労働関係の承継に係る問題点を解消するための立法措置の必要性が提言された。

この報告書に基づき、労働契約の承継等についての特例等を定めるものとして、「会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律案」が立案され、第 147 回通常国会に提出された。同法案は、平成 12 年 5 月 24 日に可決成立し、同月 31 日に「会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律(平成 12 年法律第 103 号)」(以下「労働契約承継法」という。)として公布された。労働契約承継法の制定の背景には、現在の社会経済情勢においては企業間の国際的な競争が激化しており、その競争力を強化するため、企業がその組織再編成により経営の効率性を高めることが求められている。

そのため、これまでに企業組織の再編成を容易にするための方策として、例えば、平成 9 年の合併法制の合理化のための商法改正や、平成 11 年の持株会社創設のための株式交換制度等の導入を内容とする商法改正が行われている。

会社分割制度の導入は、企業組織の再編成のための法整備の一環であるが、この制度は、①持株会社の下にある子会社を事業別に再編成することにより、企業の再編成を促進することができること②営業の現物出資等によって行っていた分社の手続を、営業を停止することなく行えるなど合理化できることというメリットを有しており、簡易か

³⁰⁾ 旧労働省では、平成 11 年 12 月から学識経験者からなる「企業組織変更に係る労働関係法制等研究会」(座長 菅野和夫東京大学法学部教授)を開催し、会社分割、合併及び営業譲渡における企業組織変更に伴う労働関係上の問題への対応について、専門的見地から検討を進めてきた。
厚生労働省「企業組織変更に係る労働関係法制等研究会報告について - 会社分割における労働関係の承継法制立法化を提言 -」
http://www2.mhlw.go.jp/kisya/rousei/20000210_01_r/20000210_01_r.html#top
(2012 年 12 月 4 日 13 時頃アクセス)。

つ迅速で、より円滑な企業組織の再編成の実施という要請に応えられるものと考えられた。

これは、企業の競争力強化を通じて、長期的には雇用の安定に資するものであると考えているが、会社の一方的な決定により企業組織の再編成を実施することが可能な制度であることから、どのように労働関係上の問題に対処すべきか検討する必要があったためである。

このことに加えて、第 145 回通常国会における産業活力再生特別措置法案や第 146 回臨時国会における民事再生法案の附帯決議を踏まえ、合併、営業譲渡、会社分割等の企業の組織変更に伴う労働関係上の問題への対応について、労働法、商法及び経済学の学識経験者の参集を求めたのである。

これにより、専門的見地から法的措置の必要性も含めた調査研究を行うため、「企業組織変更に係る労働関係法制等研究会」を平成 11 年 12 月から 4 回にわたり開催し、平成 12 年 2 月 10 日に報告書が取りまとめられ、その中で、会社分割について、円滑・容易な分割の必要性を尊重しつつ、労働関係の承継に係る問題点を解消するための立法措置の必要性が提言された。

労働契約承継法は、「企業組織変更に係る労働関係法制等研究会」の報告書を踏まえて作成されたものである。次にこの法律に規定されている各事項を概観する。

労働契約承継法は、労働者等への通知として分割をする会社(以下、「分割会社」という。)に対して、分割計画書等を承認する株主総会等の日の 2 週間前までに、その会社が雇用する労働者のうち、①分割によって設立する会社又は営業を承継する会社(以下、「設立会社等」という。)に承継される営業に主として従事するものとして労働省令で定めるもの ② ①の労働者以外のもの、すなわち、設立会社等に承継される営業に従として従事する労働者のうち、その労働契約を設立会社等に承継させるために分割計画書等に記載があるものに対して書面により通知を行うことを義務づけている(労契承法第 2 条第 1 項)。

通知を発出する時期は、分割計画書等を本店に備え置く時期と同時期に設定している。労働者に対して書面による通知を行う理由は、次のとおりである。

①会社分割に伴う労働者の帰属先が変更されることは、労働者にと

って重要な情報であり明確にする必要があるが、このことは、株主や債権者に対して閲覧に供する分割計画書等を見ない限りわからないため。②分割によって従事する業務に変更が生じる労働者については、その労働契約の承継に対して異議の申し出を行う機会が労働契約承継法の規定により与えられており、そのための判断材料を提供するため。通知の記載事項については、この通知が労働契約の承継に対する異議の申し出を行うか否かの判断材料を提供するという意味もあることから、分割によって自分が所属することとされた会社に行くことが、労働者にとって不利益を生ずるのかどうかについて判断できるような事項が記載される必要があるためである。

法律においては、労働契約を設立会社等に承継する旨の記載が分割計画書等にあるのか否か及び第4条第1項に規定する期限日、すなわち、労働者が分割会社に対して異議を申し出る締切日が明記されており、その他の事項は労働省令に委ねられている。労働省令で定める事項については、今後、通知を受ける労働者の立場にも十分配慮しつつ検討を行い、規定することとしている。

また、分割会社との間で労働協約を締結している労働組合に対する書面による通知も義務づけている(労働継承法第2条第2項)。この通知については、①会社分割に際して組合員の所属につき変動が生ずるとともに、組合の組織状況が重要な要素となっているものの効力に影響を及ぼすこととなること②労働協約の承継について労使間の合意を要する部分があること①及び②の理由により、会社分割に関する情報を事前に提供し、労働組合の意見を反映させる機会を設けるという趣旨で規定を設けたものである。

なお、通知対象として法律上義務づけているのは、労働協約を締結している労働組合に限られているが、労使自治により労働協約を締結していない組合に対して事前に通知が行われることは、労使間の意思疎通による円滑な会社分割の実現の観点から、望ましいことと考えられているためである。

労働契約の承継については、商法等の会社分割制度の原則に従えば、分割計画書等を本店に備え置くべき日までに労働者と協議を行ったうえで、分割会社から設立会社等に承継されるものとして分割計画書等に記載され、その記載に従い承継されることとなる。

労働契約承継法においては、労働者の保護の観点から、労働契約の承継について商法等による取扱いの特例を設けている。なお、会社分割制度においては、分割により承継される営業にまったく従事していない労働者の労働契約を承継させることはできないことから、労働契約承継法においては、このような労働者についての規定を設けていない。

次に、労働契約承継法に規定する「分割により承継される営業に主として従事する場合の労働者の労働契約の承継」と「分割により承継される営業に従として従事する場合の労働者の労働契約の承継」について整理する。

分割により承継される営業に主として従事する労働者の労働契約の承継の場合には、労働者の労働契約を設立会社等に承継させる場合において会社分割制度の原則に従い、分割計画書等の記載に従い承継されることとなる(労働契約承継法第3条)。

これは会社分割においては、合併と同様に権利義務は包括的に承継されることから、雇用及び労働条件の維持が図られていることさらに、承継後もほとんどの場合に分割以前に就いていた職務と同じ職務に引き続き就くと想定されていることから、労働者にとって実質的な不利益はなく、また、円滑・容易な会社分割の必要性が要請されていることを考慮した措置である。

一方、労働者の労働契約を設立会社等に承継させない場合、つまり分割会社に残留させる場合は、当該労働者について、通知に記載された期限日までに分割会社に対し異議を申し出る機会が与えられていることとなる(労働契約承継法第4条第1項)。

当該規定は、分割計画書等の記載に従い承継されないとすると、労働者が分割以前に就いていた職務と切り離され、分割後は以前と異なる職務に従事せざるを得なくなることから、労働者の保護の観点から、分割後に属する会社、職務について労働者の意思を反映させる機会を設けたものである。

なお、労働者が異議を申し出た場合には、その効果として、労働契約を設立会社等に承継させることとしている(労働契約承継法第4条第4項)。

一方、分割により承継される営業に従として従事する労働者の労働

契約の承継の場合には、労働契約承継法において労働者の労働契約を設立会社等に承継させる場合のみ規定しているが、当該労働者に分割会社に対して異議を申し出る機会が与えられている(労働契約承継法第5条第1項)。異議を申し出た場合には、その効果として、労働契約を設立会社等に承継させないこととしている(労働契約承継法第5条第3項)。

この規定は、(1)と同様に労働者が分割以前に主に従事していた職務は分割会社に残されていることから、その労働契約が設立会社等に承継されることによって、分割以前に就いていた職務と切り離され、分割後は以前と異なる職務に従事せざるを得ない事態となることを考慮し、労働者の保護の観点から、労働契約の承継に関して、労働者の意思を反映させる機会を設けたものである。

第4節 独占禁止法

会社分割制度の創設に伴い、商法改正と併せて実体規定及び手続規定の整備のための独占禁止法の改正が商法整備法(平成12年5月31日法律第91号)により行われた。本節では、会社分割制度の創設に伴う独占禁止法の改正の概要について整理する。

改正商法では、分割する会社の営業を、分割によって新しく設立する会社に承継させる「新設分割」と既存の他の会社に承継させる「吸収分割」の2つの類型を認めおり、また、新設分割は、複数の会社が共同でこれを行うことができることが明らかとなっている(旧商法第374条第2項11号)。

単独の新設分割は、企業内の組織形態の変更にすぎないものと評価できるが、共同でこれを行う場合には、合併などと同様に企業結合関係が生じることとなるものであり、市場の競争へ影響を与えるものであることから、独占禁止法の規制対象とする必要があると考えられる。

また、吸収分割は、外形的には、従来の営業譲渡と同様の効果をもたらすものであって、企業結合関係を生じさせることとなるものであり、市場の競争へ影響を与えるものであることから、これも独占禁止法上の規制対象とする必要があると考えられるのである。

会社分割は、独占禁止法における実体規定(独禁法第15条の2第1項)において合併等と同様に企業間の新たな結合関係を生じさせるも

のであることから、当該会社分割により、一定の取引分野における競争を実質的に制限することとなる場合、及び当該会社分割が不公正な取引方法による場合には、これを禁止することとされている。

また、会社分割制度は、我が国以外にすでに法制化されている国もあることから、国外の会社分割がわが国市場における競争を実質的に制限することとなる場合には、これを規制する必要があるとされる³¹⁾。そのため、当改正では、行為者たる会社に「国内」の限定は付されないこととされたのである。

なお、単独の新設分割については、単なる組織形態の変更にすぎないものと考えられることから、本規制の対象から除外されている。

現行の独占禁止法においては、当該企業結合が独占禁止法に違反しないかを監視するために、各種の届出・報告制度を定めているところ、会社分割についても、一定の基準に該当する場合には、公正取引委員会へ当該会社分割に関する計画の届出義務が課せられ、届出後 30 日間は分割行為を行うことができないこととされている。

したがって、実務上は、合併等と同様に分割行為の 30 日前までには当該会社分割の届出を行う必要がある。

複数の国内の会社が共同新設分割をしようとする場合において、会社分割の対象となる営業の全部を新設する会社に承継させる時には、分割当事会社並びにその直接の親会社及び子会社の総資産の合計額が 100 億円を下回らない範囲内において政令で定める金額を超える会社と 10 億円を下回らない範囲内において政令で定める金額を超える会社がある場合に届出義務が課せられることとされている(独禁法第 15 条の 2 第 2 項)。

なお、分割の対象が営業の重要部分である場合には、当該部分に係る売上高によることとされている(独禁法第 15 条の 2 第 2 項)。

他方、国内の会社が吸収分割をしようとする場合においては、会社分割の対象となる営業の全部を他の国内の会社に承継させる時は、吸収分割当事会社並びにその直接の親会社及び子会社の総資産の合計額が 100 億円を下回らない範囲内において政令で定める金額を超える会社と 10 億円を下回らない範囲内において政令で定める金額を超える

³¹⁾ 大元慎二「会社分割制度の創設に伴う独占禁止法の整備」商事法務 1565 号 31 頁(商事法務研究会,2000 年)。

会社がある場合に届出義務が課せられることとされている。

なお、共同新設分割の場合と同様、分割の対象が営業の重要部分である時には、当該重要部分に係る売上高によることとされている(独禁法第 15 条の 2 第 3 項)。また、親子、兄弟会社間については、会社分割の届出について特例が設けられており、株式所有比率が 50%超の関係にある会社との会社分割については、公正取引委員会への届出を免除されている(独禁法第 15 条の 2 第 4 項)。

これは、50%を超える株式所有関係があれば、その会社が新たな企業結合である会社分割をしたとしても競争への影響はあまりないと考えられることによるものである³²⁾。

さらに、株式所有割合が 50%を超える際には、株式所有報告書の提出を受けて審査を行うこととなる。その他国外における会社分割については、会社分割制度は、すでに法制化されている国があることから、国外の会社が会社分割を行うことにより、わが国市場における競争を実質的に制限することがあり得るため、当該会社分割が一定の基準に該当する場合には、国内企業間の場合と同様に届出義務を課すこととされている(独禁法 15 条の 2 第 5 項)。

具体的には、外国会社間で会社分割が行われる場合には、合併等の場合と同様に、当該会社の日本国内の営業所(当該会社の子会社の営業所を含む。)における売上高を基準としているのである。

他方、会社が合併してはならない期間(以下、「待機期間」という。)が独占禁止法第 15 条第 4 項及び第 5 項において規定されている。待機期間は 30 日と定められており、公正取引委員会が審判開始を決定し、又は勧告することができる期間を届出受理後 120 日を経過した日と追加報告等を受理した日から 90 日を経過した日とのいずれか遅い日までの期間と定めているところにより、会社分割についても同項を準用することとされている。

その他の会社分割に関する規定としては、排除措置のための規定(独禁法第 17 条の 2、同法第 48 条、同法第 54 条)がある。会社分割が独占禁止法に違反すると認められる場合には、当該会社分割が独占禁止法第 15 条の 2 の規定に違反する場合において、独占禁止法八章二節に

³²⁾ 大元・前掲注 31,32 頁。

規定する手続きに従い勧告又は審判開始決定し、独禁法第 17 条の 2 の規定により市場からの排除措置が採られることになる。

また、当改正では、公正取引委員会は、会社分割の計画に関する届出がなされなかった場合及び当該会社分割が待機期間の規定に違反して行われた場合には、会社分割無効の訴えを提起することができることとされている(独禁法第 18 条第 2 項)。また、裁判所は、緊急の必要があると認める時は、公正取引委員会の申立てにより、独占禁止法違反の疑いのある行為をしている者に対し、当該会社分割の一時停止を命じることができる(独禁法第 67 条)ことも規定されている。

罰則規定については、会社分割に係る届出規定に違反して届出をしなかった者、虚偽の記載をした届出書を提出した者、待機期間の規定に違反して会社分割の登記をした者は、200 万円以下の罰金に処せられることとされている(独禁法第 91 条の 2 第 8 号及び 9 号)。以上が会社分割に係る独占禁止法の概要である。

第 3 章 会社分割税制における諸形態と税制適格要件等

第 1 節 会社分割の形態

法人税法に規定する会社分割税制が適用される会社分割の形態としては、まず本稿「第 2 章第 2 節会社法」で述べた、営業の承継会社の区分による吸収分割と新設分割があり、さらに階層を別にして株式の割当ての態様による分割型分割及び分社型分割並びに両者の折衷型が存在する。

分割型分割とは、法人税法第 2 条第 12 号の 9 において「①分割の日において当該分割に係る分割対価資産(分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式・出資・その他の資産をいう。)の全てが分割法人の株主等に交付される場合の当該分割②分割対価資産が交付されない分割でその分割の直前において、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合又は分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合の当該分割」と規定されている。

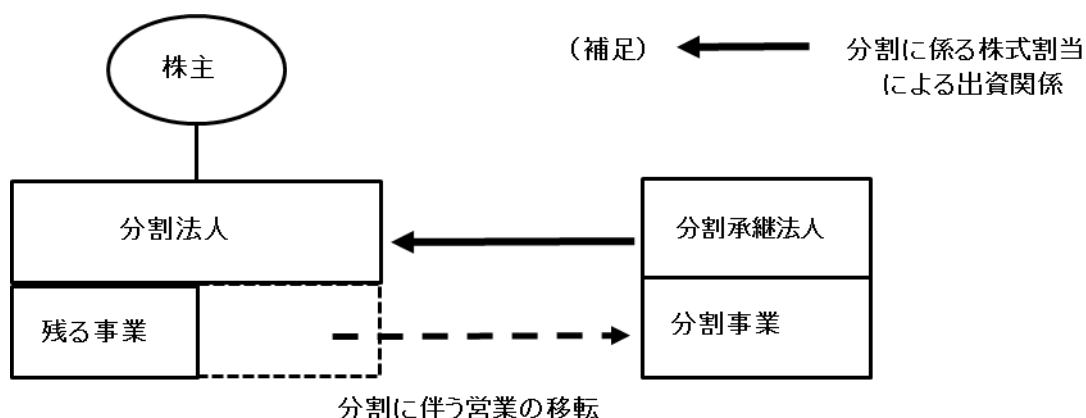
分社型分割とは、法人税法第 2 条第 12 号の 10 において「①分割の日において当該分割に係る分割対価資産が分割法人の株主等に交付されない場合の当該分割(分割対価資産が交付されるものに限る。)②分割対価資産が交付されない分割で、その分割の直前において分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合(分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合を除く。)の当該分割」と規定されている。

また、折衷型の会社分割は、中間型の分割ともいわれており、分割対価資産の一部が株主等に交付された場合、残りが分割法人の手元に留まるといったこともあり得ることからこの場合には、分割型分割と分社型分割の双方が行われたものとみなされることとされている(法第 62 条の 6 第 1 項)。

以上のことにより会社分割における基本的類型は、「分社型の新設分割(図解 1 参照)」「分割型の新設分割(図解 2 参照)」「折衷型の新設分割(図解 3 参照)」「分社型の吸収分割(図解 4 参照)」「分割型の吸収分割(図解 5 参照)」「折衷型の吸収分割(図解 6 参照)」の 6 パターンが想定さ

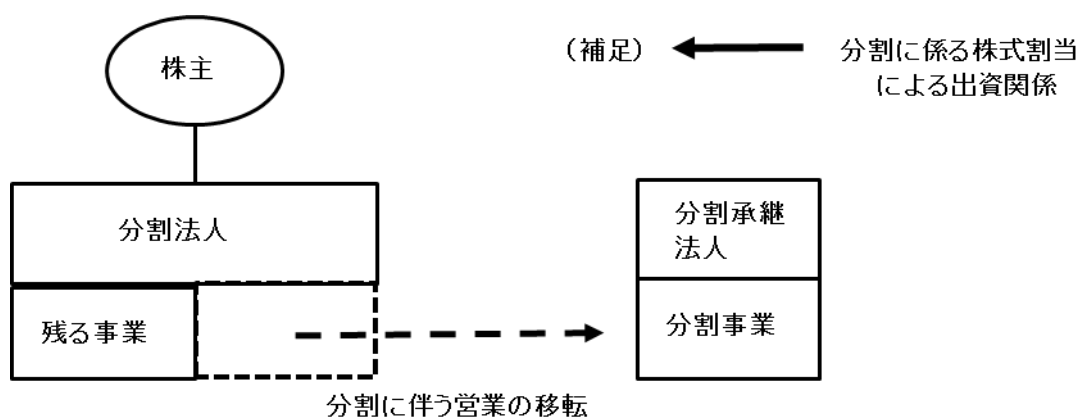
れる。

【図解 1】「分社型の新設分割」においては、分割法人は、分割承継法人に分割事業を移転し、分割承継法人が発行する株式は全て分割会社に割り当てることとなる。



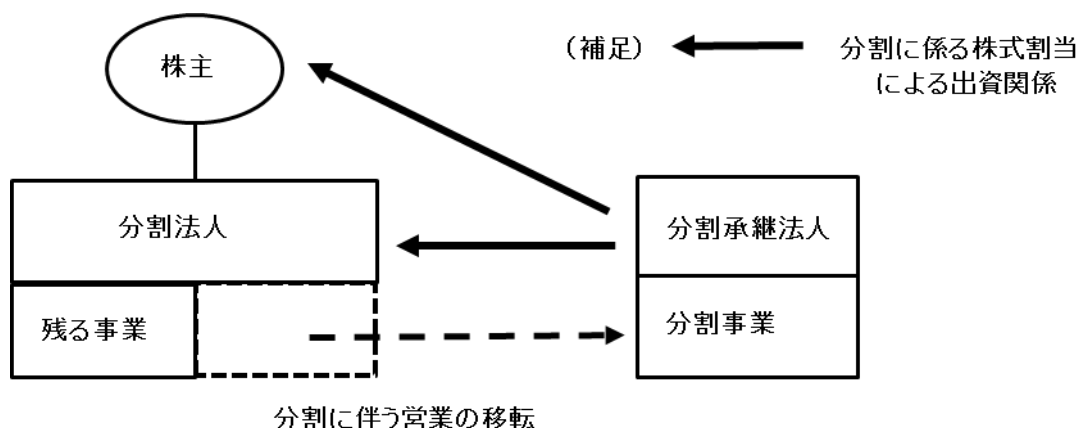
(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』(税務経理協会,2001年) より一部修正して作成。

【図解 2】「分割型の新設分割」においては、分割法人は、分割承継法人に分割事業を移転し、分割承継法人が発行する株式は全て分割法人の株主に割り当てることとなる。



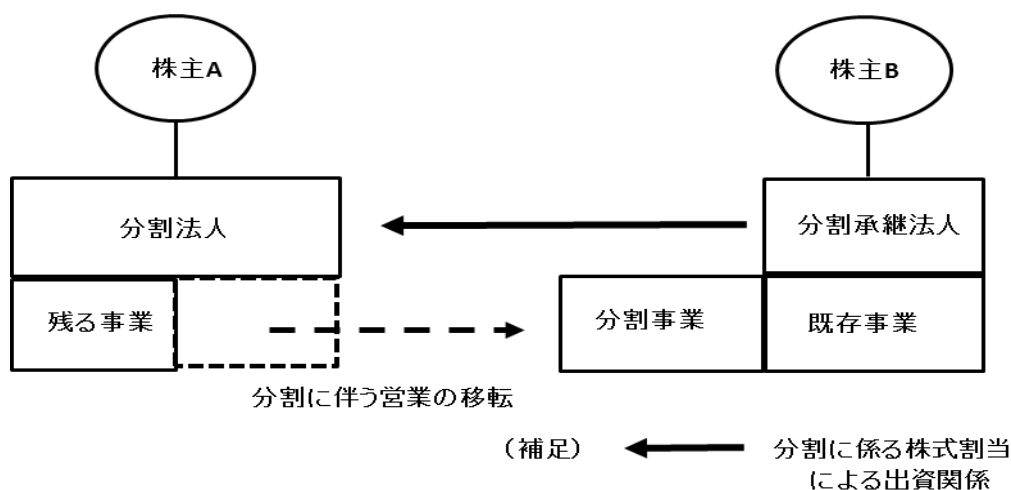
(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』(税務経理協会,2001年) より一部修正して作成。

【図解 3】「折衷型の新設分割」においては、分割法人は、分割承継法人に分割事業を移転し、分割承継法人が発行する株式は分割法人と分割法人の株主の両方に割り当てることとなる。



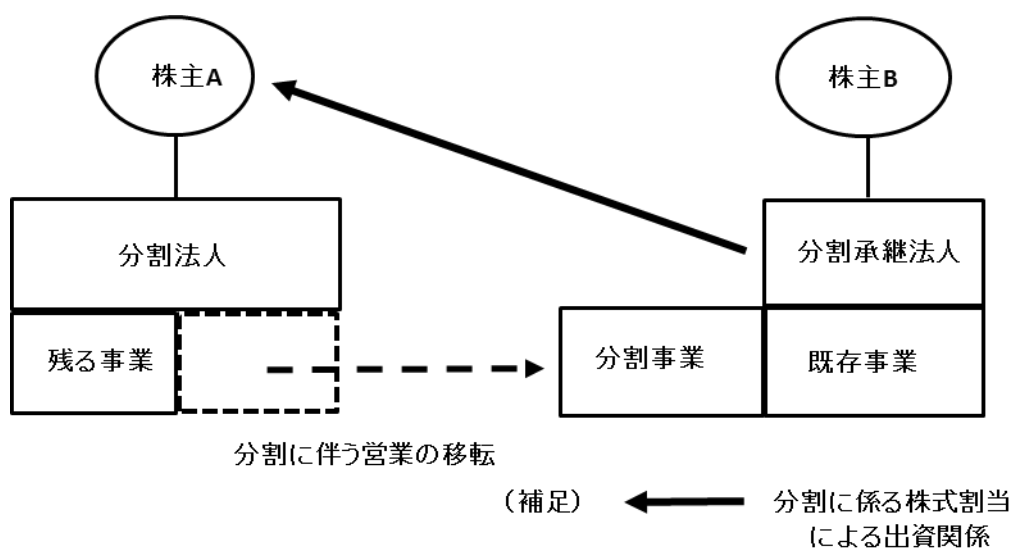
(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』(税務経理協会,2001年)より一部修正して作成。

【図解 4】「分社型の吸収分割」においては、分割法人は、既存の会社(分割承継法人)に分割事業を移転し、分割承継法人が発行する株式は全て分割法人に割り当てることとなる。



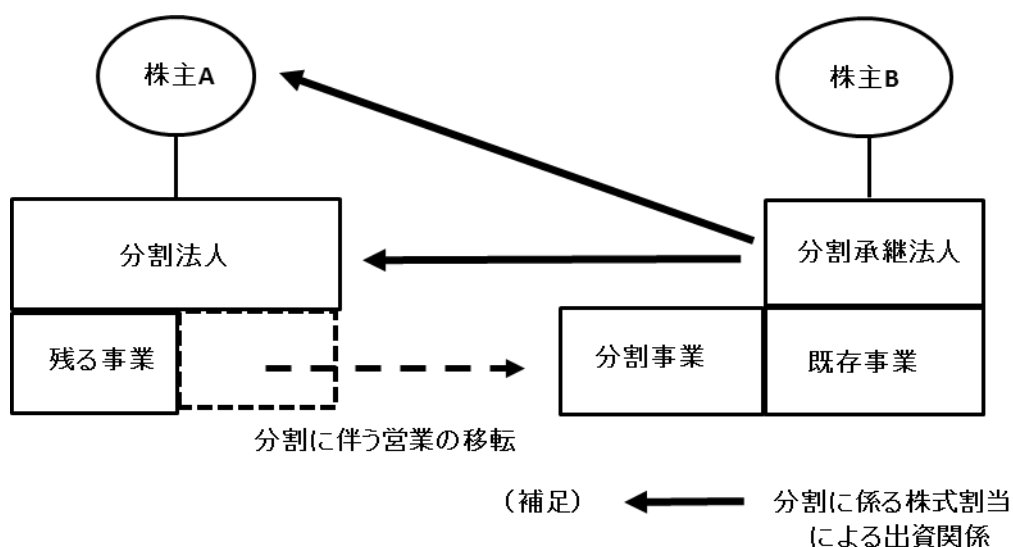
(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』(税務経理協会,2001年)より一部修正して作成。

【図解 5】「分割型の吸収分割」においては、分割法人は、既存の会社（分割承継法人）に分割事業を移転し、分割承継法人が発行する株式は全て分割法人の株主 A に割り当てることとなる。



(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』（税務経理協会, 2001 年）より一部修正して作成。

【図解 6】「折衷型の吸収分割」においては、分割法人は、既存の会社（分割承継法人）に分割事業を移転し、分割承継法人が発行する株式は分割法人及び分割法人の株主 A の両方に割り当てることとなる。

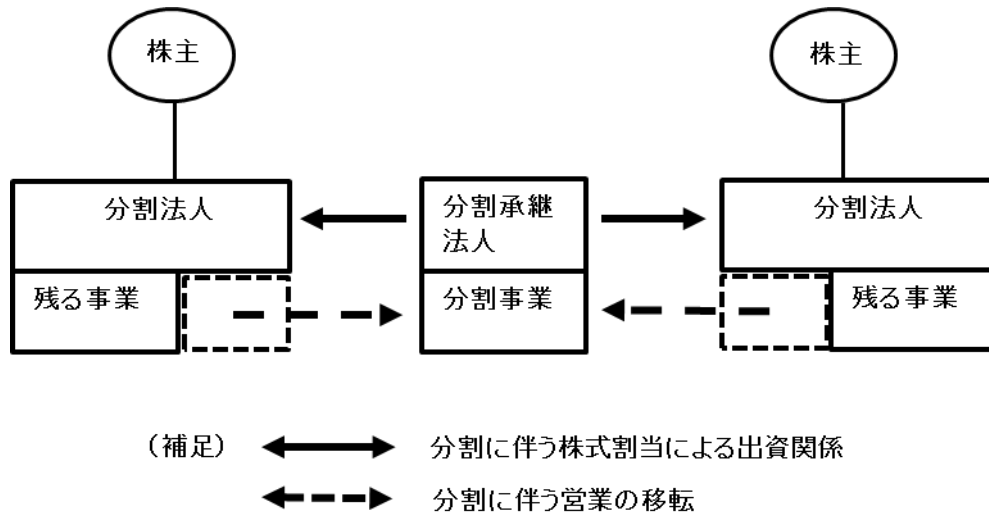


(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』（税務経理協会,2001年）より一部修正して作成。

以上が基本的類型であるがその他の会社分割の応用類型として「共同新設分割」「按分型・非按分型の分割」があげられる。

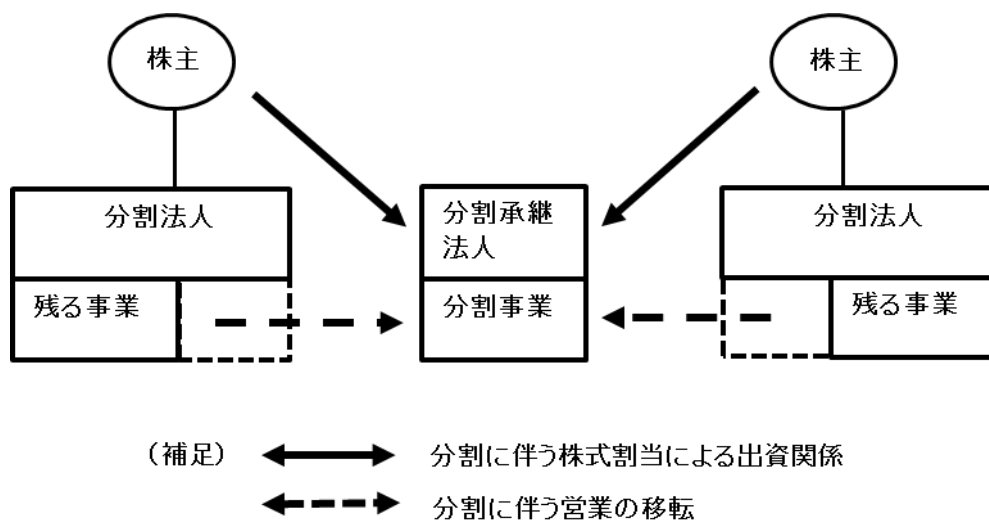
「共同新設分割」とは、複数の法人が共同で、分割により新たな法人を設立し、営業を承継することをいう。また、複数の会社が共同して、分割により既存の会社に営業を移転させる共同吸収分割も同様に行うことが可能である。

【図解 7】「分社型の共同新設分割」



(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』（税務経理協会,2001年）より一部修正して作成。

【図解 8】「分割型の共同新設分割」



(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』（税務経理協会,2001年）より一部修正して作成。

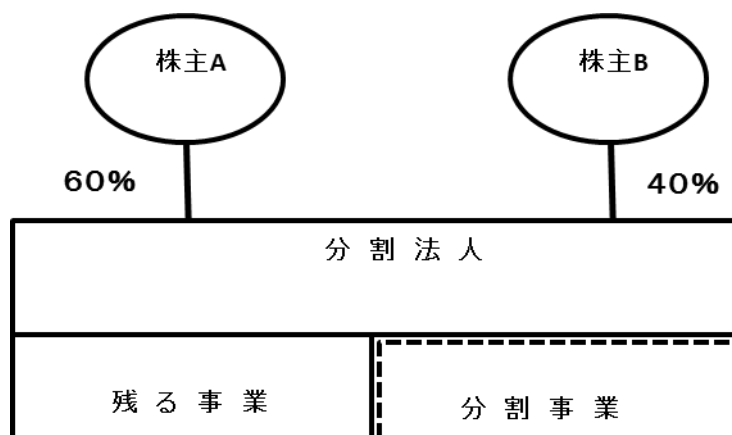
「按分型・被按分型の分割」における按分型の分割とは、分割承継法人が分割に際して発行する株式を分割法人の株主に割り当てる場合に、その株式保有割合に応じて株式を割り当てる会社分割をいい、非按分型の分割とは、分割法人の株主の株式保有割合によらずに株式を割り当てる会社分割をいう。

非按分型の場合には、分割会社の株主全員の同意が必要であり、また、この場合に該当した場合であっても通常、分割法人の株式の一部(特定の株主が保有する株式)を消却することで、経済的価値としては株主を平等に取り扱うことが求められる。

(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』(税務経理協会,2001年) より一部修正して作成。

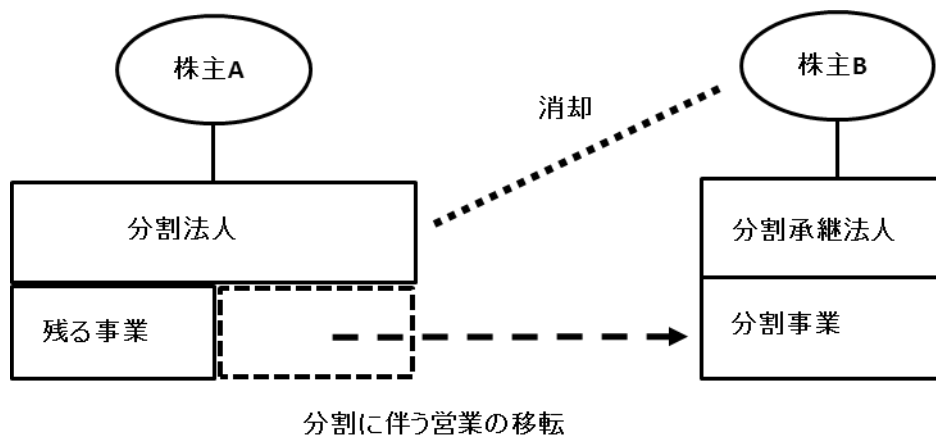
【図解 9】

(1) 被按分型の会社分割前

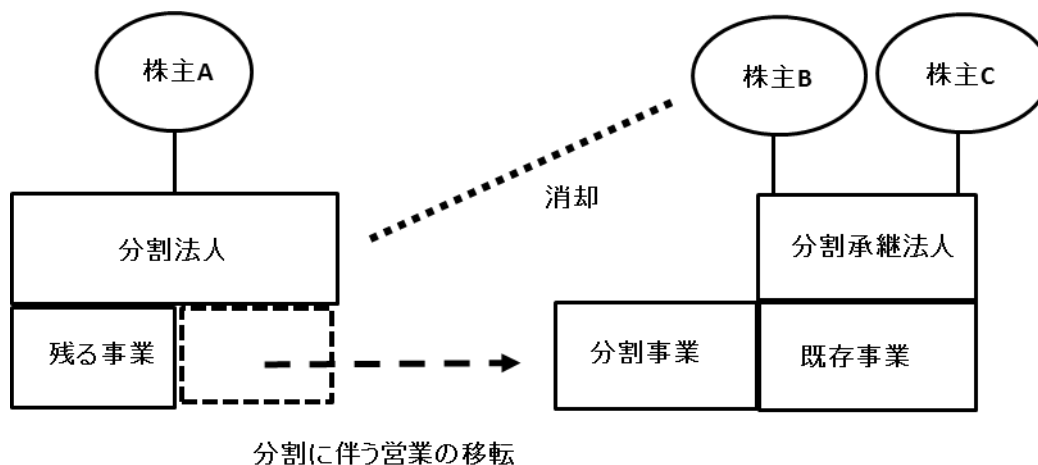


(補足)一般的には、株主 A と株主 B の財産価値は、平等であるのが前提であるため、各株主は分割法人に対するその持分割合に応じた価値を有する事業を取得することになる。

(2) 被按分型の新設分割



(3) 非按分型の吸収分割



(出所) 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて』(税務経理協会, 2001年) より一部修正して作成。

第2節 税制適格要件

内国法人が会社分割により分割承継法人にその有する資産及び負債の移転をした時は、法人税法第62条において分割承継法人に移転をしたその資産及び負債の分割の時の価額により譲渡を行ったものとして、その移転資産等の譲渡損益の計上を行うことを明確に規定している。

この法人税法第62条の規定が会社分割を行った場合における原則

である。法人税法 62 条が規定された経緯は、合併について従来、移転資産等のキャピタルゲインにつき合併法人が任意に計上を行うことができるものとされており、これが課税上様々な問題を生じさせていたことから平成 13 年度税制改正において資産等の移転を行った場合における税制上の取扱いの原則に則り、被合併法人が移転資産等を時価により譲渡したものとして譲渡損益の計上を行うことを原則とすることとし、その旨を明らかにするために本条が設けられた。

その経緯に伴って会社分割については、商法上、合併にならった制度となっており、商法における分割による資産等の移転の性格は、合併による資産等の移転の性格と同様と考えられるため、本条において、合併と併せて、分割法人が移転資産等を時価により譲渡したものとして譲渡損益の計上を行うことを原則とする旨が規定された。

一方、法人税法第 62 条の規定導入と同時に特例の規定も定められた。まず法人税法第 62 条の 2 において適格分割型分割に該当した場合の取扱い等を規定し、次に法人税法第 62 条の 3 において適格分社型分割に該当した場合の取扱いを規定している。

法人税法第 62 条の 2 第 2 項では、適格分割型分割によって分割法人が分割承継法人に資産及び負債(以下、「資産等」という。)の移転を行った場合には、資産等の帳簿価額による引継ぎを行ったものとされ、移転資産等の譲渡損益の計上が繰り延べられることとしている。

なお、この場合における帳簿価額は、直前の帳簿価額をいう。また、法人税法第 62 条の 3 第 1 項では、適格分社型分割によって分割法人が分割承継法人に資産等の移転を行った場合には、資産等の帳簿価額による譲渡を行ったものとされ、移転資産等の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなる。

つまり原則においては、分割型分割又は分社型分割により資産等の移転を行った場合には、分割法人において資産等の「譲渡」を行い、分割承継法人において資産等の「取得」を行ったものとするのに対して、特例においては、分割法人が資産等の「引継ぎ」を行い、分割承継法人において資産等の「引継ぎ」を受けたものとされているのである。

これにより、特例である適格分割型分割又は適格分社型分割により資産等の移転が行われた場合には、資産等の「譲渡」と「取得」とは

しないという考え方が採られているのである。

また、分割型分割による資産等の移転が原則どおり資産等の「譲渡」と「取得」とされる場合には、各種引当金や準備金などの計算上の金額は引き継がれないが、資産等の移転が特例として資産等の「引継ぎ」とされる場合には、これらの金額も引き継がれることとなる。

この原則と特例の適用は、法人の行った会計処理や法人の選択により変化するものではなく、分割型分割又は分社型分割が適格分割に該当しない場合には、原則が適用され、適格分割に該当する場合には特例が適用されることとなるのである。

第 1 項 適格会社分割の適用範囲

適格会社分割が適用される範囲は、企業グループ内の会社分割と共同事業を営むための会社分割とされている。企業グループ内の会社分割とは、100%の資本関係にある法人間で行う会社分割と 50%超 100%未満の資本関係にある法人間で行う会社分割のうち一定の要件に該当するものとされている。

適格会社分割が適用される企業グループ内の会社分割とは、本来は、資本関係が 100%の法人間で行うものつまり両社が完全に一体であるとみられるものとすべきであると考えられるが、現に企業グループとして一体的な経営が行われている単位として考慮すれば、50%超 100%未満の資本関係にある法人間で行う会社分割についても、移転する事業に係る主要な資産及び負債を移転していること等の一定の要件を付加することにより、これに含めることもできると考えられる。このことから 50%超 100%未満の資本関係にある法人間で行う会社分割についてもこの企業グループ内の会社分割に含めるものとされている。

共同事業を営むための会社分割とは、上記の企業グループ内の会社分割に該当する会社分割以外の会社分割のうち、事業を共同化して業界の再編成をする等企業の合理化を図るために行う会社分割をいい、資産等の移転の対価として取得した株式を継続保有すること等の一定の要件に該当することが必要とされている。

この共同事業を営むための会社分割が適格会社分割とされているのは、主に、企業グループを超えた会社分割が行われている実態が考慮

されたことによるものである³³⁾。

第 2 項 税制適格要件

法人が会社分割によりその有する資産等に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であり、その会社分割において、移転資産等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、移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることとしている。ここでは、以下において組織再編行為が適格組織再編成と認定されるための要件を述べる。

適格分割の要件は、法人税法第 2 条第 12 号の 11 においてその前提となる要件が規定されており、その内容は適格分割とは一定の要件に該当する分割で分割対価資産(分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式・出資をいう。)として分割承継法人の株式又は分割承継法人のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないもの(当該株式が交付される分割型分割にあつては、当該株式が分割法人の株主等の有する当該分割法人の株式の数等の割合に応じて交付されるものに限る。)をいうとしている。

上記条文から導き出される要件は、原則、会社分割の対価として金銭等の株式以外の資産が交付されないこと(以下、「株式交付要件」という。)及び分割型の会社分割にあつては、非按分型の会社分割でないこと(以下、「按分型要件」という。)である。

上記の前提要件を受けて適格分割に該当する場合の適用される要件を「企業グループ内の会社分割に該当し、かつ、会社分割を行う法人間の資本関係が 100%の完全支配関係である場合」「企業グループ内の会社分割に該当し、かつ、会社分割を行う法人間の資本関係が 50%超 100%未満の支配関係である場合」「共同事業を行うための会社分割である場合」の 3 パターンに区分して整理する。

(1) 会社分割を行う法人間の資本関係が 100%の完全支配関係である場合の要件

① 按分型要件(前提要件)

³³⁾ 武田昌輔監修『DHC コンメンタル法人税法 3』3603 の 2 頁(第一法規)。

- ② 株式交付要件(前提要件)・・・株式以外の資産(金銭等)の交付がないことをいい、この場合の株式とは、分割承継法人株式(又は分割承継法人を 100% 支配する親法人の株式)を指す。なお、適格分割においては、分割対価資産として分割承継法人の株式又は分割承継親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産が分割法人又はその株主等に交付されない場合に限られており、金銭その他の資産(分割交付金)の交付をした場合は適格分割に該当しないこととされる。
- ③ 完全支配関係継続要件・・・組織再編成前後において 100% の支配関係の継続が見込まれていること(法令第 4 条の 3 第 6 項)。

(2) 会社分割を行う法人間の資本関係が 50% 超 100% 未満の支配関係である場合の要件

- ① 按分型要件(前提要件)
- ② 株式交付要件(前提要件)・・・上記(1)②と同様。
- ③ 支配関係継続要件・・・会社分割前後において 50% 超 100% 未満の支配関係の維持が見込まれていること(法令第 4 条の 3 第 7 項)。
- ④ 独立事業単位要件・・・組織再編成により移転する事業に係る主要な資産・負債が引き継がれることが見込まれていること(法第 2 条 12 号の 11 ロ(1))。

また、主要なものであるかの判定は、事業を営むうえでの重要性のほか、その資産及び負債の種類、規模、事業再編計画の内容等を総合的に勘案して判定するものとされる(法基通 1-4-8)。

- ⑤ 事業継続要件・・・組織再編成により移転する事業が引き続き営まれることが見込まれていること(法第 2 条 12 号の 11 ロ(3))。
- ⑥ 従業者引継要件・・・組織再編成により移転する事業に従事する従業者のおおむね 80% 以上が再編後の事業に引き継がれることが見込まれていること(法第 2 条 12 号の 11 ロ(2))。ただし、これらの従業者は必ずしも移転した事業に従事する必要はない。

なお、平成 14 年 2 月 15 日付課法 2-1「法人税基本通達等の一部改正について」により、これまで明確にされていなかった「従

業者」の範囲が法人税法基本通達 1-4-4 として新設された³⁴⁾。

適格分割の判定要件として、従業者の引継ぎが求められている理由としては、その分割により移転する資産、負債が独立した事業単位での移転であるかどうかを判定するための指標の一つとして規定されているものと考えられており、この考え方から規定すれば、「従業者」とは、雇用契約があるかどうかといった雇用形態のいかんにかかわらず、役員、使用人その他の者で、分割事業に現に従事する者の全てがこれに含まれることになると考えられる。

ただし、日雇労務者等と呼ばれる特殊な雇用形態については、日雇いとして契約を締結していることからその引継ぎを要件とすることは実態に合わないこととして、会社分割を行う法人がこれを従業者数に含めないこととしている場合にはこれを認めることとしている。なお、共同事業を営む分割の場合には、その適格要件のうちに、分割法人と分割承継法人との売上金額、従業員数等の規模の割合が 5 倍を超えないこととする「5 倍規模要件」が存在するが、この 5 倍規模要件における従業員の範囲についても、同様に取り扱うこととしている。

さらに、本通達の注釈において、「従業者」の範囲について、いくつかの留意点を明確に規定している。第一として、分割法人が、その分割の時に於いて他の法人から出向者を受け入れている場合や人材派遣会社から派遣社員を受け入れている場合においても、本通達と同様に現に移転する事業に従事する者であれば、これらの者についても「従業者」に含まれることとしている。

第二に、下請先の従業員については、例えばその下請先が自己の工場内の特定のラインを継続的に請け負っている場合であっても、当該下請先の従業員は、分割法人の分割事業に従事しているわけではなく下請先自身の事業に従事しているのにすぎないのであるから、「従業者」には含まれないこととしている。また、分割事業とその他の事業のいずれも兼務している者については、主として分割事業に従事していれば当該事業に係る従業者に含まれる

³⁴⁾ 国税庁「【新設】従業者の範囲」

http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/020404-2/01/1_4_4.htm 平成 24 年 12 月 8 日 10:00 頃アクセス。

ことになるとしている。

(3) 共同事業を行うための会社分割における適格要件

① 按分型要件(前提要件)

② 株式交付要件(前提要件)・・・上記(1)②と同様。

③ 事業関連性要件・・・分割法人の分割事業と分割承継法人の分割承継事業(分割承継法人の分割前に営む事業のうちいずれかの事業)とが相互に関連するものであること(法令第4条の3第8項1号)。また、関連する事業であることのほかに販売等に要する商品、資産、サービス又は経営資源が類似するものであること等の場合をいう(法施規第3条第1項2号)。

④ 次のA事業規模要件又はB経営参画要件のいずれかを満たすこと。

A 事業規模要件・・・分割法人の分割事業と分割承継法人の分割承継事業(分割事業と関連する事業に限られる。)のそれぞれの売上金額、従業者の数若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないことをいう(法令第4条の3第8項2号)。なお、これらに準ずるものの規模の割合とは、例えば金融機関における預貯金量等、客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標による割合をいい、5倍以内であるかは、これらのいずれか一つの指標により判定する(法基通1-4-6)。

B 経営参画要件・・・分割前の分割法人の特定役員のいずれかと分割承継法人の特定役員のいずれかが分割承継法人の特定役員となることが見込まれていること(法令第4条の3第8項2号)。なお特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役、常務取締役のように表見代表役員である者又はこれらに準ずる者で経営に従事している者をいう(法令第4条の3第4項2号)。なお、「これらに準ずる者」とは、役員又は役員以外の者で、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者とされる(法基通1-4-7)。

⑤ 独立事業単位要件・・・(2)④と内容は同様(法令第4条の3第8項3号)。

⑥ 事業継続要件・・・(2)⑤と内容は同様(法令第4条の3第8

項 5 号)。

⑦ 従業者引継要件・・・(2)⑥と内容は同様(法令第 4 条の 3 第 8 項 4 号)。

⑧ 株式継続保有要件・・・当該要件は、「分割型の会社分割を行う場合」と「分社型の会社分割を行う場合」に分けて規定が定められている。

「分割型の会社分割を行う場合」には、分割型分割の直前の分割法人の株主等で分割型分割により交付を受ける分割承継法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれている者並びに分割承継法人及び新設分割に係る他の分割法人の有する分割法人の株式の数の合計数がその分割法人の発行済株式等の総数の 80%以上であること。

なお、分割型分割の場合において保有する株式の計算をするにあたっては、交付を受ける分割承継法人の株式、分割法人の株式及び分割法人の発行済株式からは、議決のないものは除外されている。

また、新設分割型分割に係る他の分割法人が有する分割法人株式については、吸収分割に係る分割承継法人の有する分割法人株式と同様の事情にあると考えられているため、分割承継法人株式の継続保有の有無にかかわらず、上記の合計数に加算することとされている。ただしその新設分割型分割により分割承継法人に移転する分割法人の株式の数に限ることとされている。

「分社型の会社分割を行う場合」には、分割法人が分割により交付を受ける分割承継法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれていることが要件となっている。

しかし、⑧の株式継続保有要件においては、分割型分割で分割法人の株主が 50 人以上の場合には当要件には該当しないこととされている。これは、株主が多数である場合には、これを管理することが困難と認められるからである。

なお、共同事業を行うための会社分割における適格要件においても、分社型分割における「株式交付要件」及び分割型分割における「株式交付要件」・「按分型要件」は、適格会社分割の前提条件であるためその要件を満たさなければ適格会社分割とは認められない。

以上が会社分割における税制適格要件である。上記の要件を満たす会社分割は、適格会社分割に該当し、要件を満たさない会社分割は、

非適格会社分割に該当する。つまり、適格会社分割に該当する場合には、当該分割法人は、会社分割により移転する資産等を簿価で移転することが可能となり、分割承継法人は、会社分割による移転する資産等を簿価で受け入れることが可能となるのである。

第 3 節 会計上の処理

第 1 項 概要

会社分割における会計処理の取扱いについては、会社法第 757 条から第 766 条、会社法施行規則第 178 条から第 213 条、会社計算規則第 37 条、第 38 条、第 49 条から第 51 条に規定されている(会社法、会社法施行規則、会社計算規則を以下、「会社法等」という。)。

会社法等以外のものでは、会計上の実務的な取扱いを記載している「企業結合に関する会計基準」(企業会計審議会)、「事業分離等に関する会計基準」(企業会計基準第 7 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」(企業会計基準適用指針第 10 号)がある(これらを総称して以下、「企業結合会計基準」³⁵⁾という。)。

会社分割制度は、平成 18 年 5 月に施行された会社法等により、従来の旧商法第 2 編会社に規定されていた内容から大幅な改正が行われた。会社法においては、会社分割制度の会計処理について純資産の部の引継方法や剰余金の処分に関するもの以外は企業結合会計基準と同等の規定となっているため、本稿では企業結合会計基準を中心に考察する。

企業結合会計基準においては、企業結合を経済的実態から、「共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合」として、「取得(ある企業が他の企業の支配を獲得するもの)」と「持分の結合(いずれの結合当事企業も他の結合当事企業に対する支配を獲得したとは合理的に判断できないもの)」という 2 つの態様に区分して、資産及び負債の引継方法や純資産の部の引継方法等について規定している。

なお、現行制度において「平成 20 年改正会計基準では、企業結合の会計処理として持分プーリング法を適用しないこととしたものの、持

³⁵⁾ 企業結合会計基準については、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される組織再編から強制適用となっている。小堀一英「企業結合等組織再編に関する会計基準の実務のポイント」企業会計 62 巻 3 号 56 頁(中央経済社,2010 年)。

分の結合の考え方は存在しているため、それに該当する競合支配企業の形成の会計処理までもを否定するものではない(企業結合会計基準71)。」との見解がある。

つまり、持分プーリング法は廃止されている³⁶⁾ものの、持分プーリング法を準用するとする考え方(以下、「簿価引継法」という。)は残っている。

なお、共同支配企業の形成においては持分の結合に準じた会計処理であるが、純資産の部における各科目に係る引き継ぎの作成規定については、持分の結合とは異なる処理となる。

また、共通支配下の取引については、移転前に付された適正な帳簿価額により会計処理を行うことになる。

「取得」に該当する企業結合の場合にはパーチェス法により資産及び負債を時価評価して、公正な評価額で引き継ぐことになり、資産及び負債の時価と帳簿価額の差額は事業移転損益として計上されることになる。

一方、「持分の結合」に該当する企業結合の場合には簿価引継法により資産及び負債を適正な帳簿価額に引き継ぐことになる。したがって、「取得」に該当する企業結合の場合のように事業移転損益が計上されることはない。

しかし、移転する資産に含み損がある場合には、承継会社において適正な帳簿価額により引き継ぐため、分割日の前日に資産評価損を計上することになる。純資産の部については、事業を移転してもその対価が分割会社に流入はしない。しかし、分割会社の純資産が増減するため、純資産の部も増減させる必要がある。

第2項 分割会社の会計処理

(1) 会社分割が「取得」に該当した場合の会計処理

³⁶⁾ 平成15年に公表された企業結合に係る会計基準では、企業結合の経済的実態には「取得」と「持分の結合」の二つが存在するとした上で、「取得」については、パーチェス法を適用し、「持分の結合」については持分プーリング法で会計処理することとされていた。しかし平成20年12月に公表された企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」において、国際的な会計基準とのコンバージェンスを推進する観点から持分プーリング法を廃止することとし、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合に対しては、パーチェス法により会計処理するものとした。小堀・前掲注35,57頁。

「取得」に該当する企業結合の場合には、投資が清算されたものとして、パーチェス法により資産及び負債を時価評価して引き継ぐことになる。

資産及び負債の時価と帳簿価額の差額は、事業移転損益として計上される(事業分離等会計基準 10(1))。また、純資産の部は分割計画書等により引き継ぐことになる。なお、承継会社においては、利益剰余金は引き継がないこととなる。

以下において会計処理を概略で示す。

『取得』(パーチェス法)に該当する場合の会計処理]

A 分社型の会社分割の場合 (前提として税務上の非適格会社分割を想定している。)

(イ) 分割会社の処理

(借方)

負債(簿価) ××

分割承継会社株式 ××

(貸方)

資産(簿価) ××

事業(営業)移転損益 ××

(ロ) 承継会社の会計処理 (前提として税務上の非適格会社分割を想定している。)

(借方)

資産(時価) ××

(貸方)

負債(時価) ××

資本金 ××

資本剰余金 ××

B 分割型の会社分割の場合 (前提として税務上の非適格会社分割を想定している。)

(イ) 分割会社の処理

(借方)

負債(簿価) ××

資本剰余金 ××

利益剰余金 ××

(貸方)

資産(簿価) ××

事業(営業)移転損益 ××

(ロ) 分割承継会社の会計処理

(借方)		(貸方)	
資産(時価)	××	負債(時価)	××
		資本金	××
		資本剰余金	××

(2) 会社分割が「持分の結合」に該当した場合の会計処理

「持分の結合」に該当する企業結合の場合には、投資が継続されたものとして、持分の結合により資産及び負債を帳簿価額により引き継ぎことになる(事業分離等会計基準 10(2))。したがって、事業移転損益が計上されることはない。

また、純資産の部については、分割契約書又は分割計画書等の記載内容に準じて引き継ぐことになる。

『持分の結合』(簿価引継法)に該当する場合の会計処理]

A 分社型の会社分割の場合 (前提として税務上の適格会社分割を想定している。)

(イ) 分割会社の処理

(借方)		(貸方)	
負債(簿価)	××	資産(簿価)	××
分割承継会社株式	××		

(ロ) 分割承継会社の処理

(借方)		(貸方)	
資産(簿価)	××	負債(簿価)	××
		資本金	××
		資本剰余金	××

B 分割型の会社分割の場合（前提として税務上の適格会社分割を想定している。）

(イ) 分割会社の処理

(借方)		(貸方)	
負債(簿価)	××	資産(簿価)	××
資本金	××		
資本剰余金	××		
利益剰余金	××		

(ロ) 承継会社の処理

(借方)		(貸方)	
資産(簿価)	××	負債(簿価)	××
		資本金	××
		資本剰余金	××
		利益剰余金	××

(ハ) 分割会社の株主

(借方)		(貸方)	
承継会社株式	××	(分割前)分割会社株式	××

(3) 会社分割における税務上の処理と会計上の処理の関係性

税務処理と会計処理で、会社分割における当事者の定義は同じであるが、名称が異なっているものとして、税務処理では、「分割法人」・「分割承継法人」・「分割法人の株主」とあるものが会計処理では、それぞれ「分割会社」・「承継会社」・「分割会社の株主」となっている。

さらに、会社分割における分割会社の税務処理と会計処理の関係は4種類考えられる。

すなわち、「適格分割・簿価引継法」、「適格分割・パーチェス法」、「非適格分割・簿価引継法」、「非適格分割・パーチェス法」である。

このうち、「適格分割・簿価引継法」及び「非適格分割・パーチェス法」による場合には、税務処理と会計処理の整合性はおおむね図られているため、法人税の申告調整は比較的容易なものとなる。

しかし、「適格分割・パーチェス法」及び「非適格分割・持分の結合」による場合には、税務処理と会計処理の整合性がないため、法人税の申告調整は複雑なものとなる。

(1)及び(2)では、会社分割を行った場合の会計上の処理を概観した。ここでは、その会計処理を受けた後の税務処理を原則つまり非適格会社分割に該当した場合と特例つまり適格会社分割に該当した場合における分社型分割と分割型分割の取扱いを整理し、会計上の処理と税務上の処理の考え方の相違点を探る。

① 会計上の処理と税務上の処理

(イ) パーチェス法により会計処理を行いかつ非適格分社型分割に該当した場合

パーチェス法により会計処理を行った場合には、分割法人において、資産及び負債を売買したものとして処理するため、資産及び負債が分割法人に交付された分割承継法人株式その他の資産の公正な評価額で売却されたものとして、資産及び負債の帳簿価額との差額を事業(営業)移転損益として認識する。また、分割承継法人株式に市場価額がない場合には、移転資産及び負債の公正な評価額をもって移転価額とすることができる。

他方、税務上は、資産及び負債の移転は時価により譲渡したものとされる。したがって会計上と税務上の差異は基本的には発生しない。ただし、移転資産に税務上の否認額がある場合には、会社分割による資産の移転時において認容されることとなるため、別表 4 及び別表 5(1)等において調整が必要となる。

分割承継法人においては、分割承継資産の受入価額は、分割日現在の公正な評価額で計上することとなる。他方、税務上は、資産及び負債の移転は時価での譲渡となる。

つまり、会計上はパーチェス法が適用され、税務上は非適格会社分割に該当する場合には、分割承継法人においては差異が生じないため、別表 5(1)などにおける調整は必要ない。

(ロ) パーチェス法により会計処理を行いかつ非適格分割型分割に該当した場合

パーチェス法により会計処理を行った場合には、分割法人においては、分社型分割と同様に資産及び負債を売買したものとして処理するため、資産及び負債が分割法人に交付された分割承継法人株式その他の資産の公正な評価額で売却されたものとして、資産及び負債の帳簿価額との差額を事業(営業)移転損益として認識する。

また、分割承継法人株式に市場価額がない場合にも、移転資産及び負債の公正な評価額をもって移転価額とすることができる。

他方、税務上は、資産及び負債の移転は時価により譲渡したものとされる。したがって会計上と税務上の差異は基本的には発生しない。ただし、分社型分割と同じく移転資産に税務上の否認額がある場合には、会社分割による資産の移転時において認容されることとなるため、別表 4 及び別表 5(1)等において調整が必要となる。

分割承継法人においても分社型分割と同じく、分割承継資産の受入価額は、分割日現在の公正な評価額で計上することとなる。

他方、税務上は、資産及び負債の移転は時価での譲渡となる。つまり、会計上はパーチェス法が適用され、税務上は非適格会社分割に該当する場合には、分割承継法人においては差異が生じないため、別表 5(1)などにおける調整は必要ない。分割型分割の場合には、分社型分割と違い分割承継法人の株式を分割法人の株主に交付するため、分割法人株主の処理が必要となってくる。

会計上、パーチェス法が適用される分割型分割の場合の分割法人の株主が交付を受ける分割承継法人の株式については、公正な評価額により評価する。

つまり、交付された分割承継法人の株式の公正な評価額と調整計算後の株式の帳簿価額との差額について株主分割損益を認識することになる。他方、税務上は分割法人の株主が株式以外の資産の交付を受けている場合には、投資の継続性が認められないため原則のとおり旧株の譲渡損益を計上する。

また、分割法人の株主が交付を受けた分割承継法人の株式のうち、分割法人の利益を原資とするものと認められる部分はみなし配当として認識されることとなる。

(ハ) 簿価引継法により会計処理を行い、かつ、適格分社型分割に該当した場合

簿価引継法により会計処理を行った場合には、分割法人において、移転資産についてその帳簿価額をもって移転し、会社分割による移転損益は原則として計上しないこととなる。他方、税務上は、移転資産は分割承継法人に帳簿価額により引き継がれ、譲渡損益は繰り延べられることとなるが、この場合の分割法人における移転資産の帳簿価額

とは、税務上の帳簿価額を意味するものである。

つまり、棚卸資産や有価証券の評価損否認額や減価償却超過額がある場合には、これらの否認額を加算した金額をもって分割法人の帳簿価額とし、分割承継法人においては、この税務上の帳簿価額をもって受入価額とする。

この場合に発生した差異については、別表 5(1)でのみ調整を行い、別表 4 に影響することはないため、課税所得については影響しないこととなる。

分割承継法人においては、分割承継資産の受入価額は、分割法人の分割日現在における分割法人の帳簿価額とされる。さらに、分社型分割の場合には、分割承継法人は分割法人の資本構成を引き継ぐことができないため、資本金に計上した金額以外は、資本準備金としなければならない。

他方、税務上は、分割承継法人が引継いだ資産に係る有価証券の評価否認額等の金額がある場合にはその金額を会計上の引継いだ資産の帳簿価額に加算した金額をもって受入価額とすることとなる。

また、受入資産の対価たる資本の部の取扱いについては、分割法人の利益積立金は引継ぐことができないため、資本金として計上された金額以外の金額は資本積立金として取り扱われる。

この会計上との差異については、別表 5(1)においてのみ行われ、別表 4 に影響を与えることはないことから課税所得についても変動はないこととなる。

(二) 簿価引継法により会計処理を行い、かつ、適格分割型分割に該当した場合

簿価引継法により会計処理を行った場合には、分社型分割と同じく、移転資産についてその帳簿価額をもって移転し、会社分割による移転損益は原則として計上しないこととなる。

分割型分割の場合には、移転資産の対価として収受する分割承継法人の株式は分割法人に割り当てられないため分割法人の純資産が減少し、その相手科目として移転する営業に帰属する資本勘定を減少させることとなる。この移転する営業に帰属する資本勘定の取崩しは、分割契約書等にもとづき株主総会の決議で任意に決定することができる。

他方、税務上は、移転資産は分割承継法人に帳簿価額により引き継

がれ、譲渡損益は繰り延べられることとなる。この場合の移転資産の帳簿価額は、税務上の帳簿価額を意味するものである。

この場合において、引き継ぐ利益積立金の額は、分割承継法人に移転する純資産と分割法人に残存する純資産の帳簿価額に税務上の否認額等を考慮した税務上の帳簿価額の比率に応じ、減少させる資本勘定を算定する。つまり、税務上の否認額を分割承継法人に移転する場合には、会計上の処理と差異が生じることとなる。

この差異については、別表 5(1)などで調整することとなる。分割承継法人については、分社型と同じく分割日現在における分割法人の帳簿価額とする。他方、税務上は分割法人からの移転資産は税務上の帳簿価額で引き継ぎ、資本勘定については、分割法人の利益積立金額を引き継ぐこととなる。

この場合には、引き継ぐ利益積立金額は分割承継法人に移転する純資産と分割法人に残存する純資産の帳簿価額の比率に応じ算定する。

また、分割法人から引き継いだ有価証券評価損否認額等がある場合には、別表 5(1)において調整することとなる。分割型分割の場合には、分社型分割と違い分割承継法人の株式を分割法人の株主に交付するため、分割法人株主の処理が必要となってくる。

分割型分割により分割法人の株主に交付された分割承継法人の株式に係る帳簿価額は、会計上は分割前における分割法人の株式の帳簿価額を分割法人の営業の公正な評価額などによる合計額及び分割法人の移転する営業の公正な評価額などを基準として合理的に配分する。

他方、税務上は、分割法人の株主が分割型分割により分割承継法人の株式を取得する場合には、原則として旧株の譲渡損益を認識するが、株主の投資が継続していると認められる時、つまり株主が分割承継法人株式のみの交付を受けている時は、この譲渡損益の計上を繰り延べることとなる。

② 会計処理と税務処理の相違点

①において基本的な会計上の処理と税務上の処理を整理したが、さらに両者の相違点について考察を進めていく。分社型分割の単独新設分割については会計上、税務上ともに考え方は一致している。つまり、移転資産に対する支配が継続しているものとして考え、会計上は簿価引継法、税務上も税制適格要件に該当しているとして簿価により引継

ぎが行われる。

分社型会社分割・分割型会社分割のうち按分型の共同新設分割・吸収分割については、会計上、税務上いずれにおいても移転資産に対する支配継続性を認められれば、それぞれ簿価引継法と適格分割による簿価の引継ぎによる処理が行われることになる。

一方、移転資産に対する支配継続性が認められなければ、会計上はパーチェス法により、税務上は非適格分割により時価譲渡とされる。非按分型の分割については、会計上、税務上いずれにおいてもそれぞれパーチェス法、非適格分割による時価譲渡とされる。

このように、会社分割の取扱いについては、分割型のうち単独新設分割を除いた取扱いについては、会計上と税務上の処理は基本的には一致すると考えられるが、一部例外も存在する。つまり、会計上と税務上における支配継続性に関する判定基準が異なるなど両者では、その判定基準までも同じというわけではないのである。

会計上は、簿価引継法により処理し、税務上は非適格会社分割による時価譲渡として取り扱われるケースも存在する。例えば、分割型分割の単独新設分割の場合は、会計上は分割法人の株主構成に関わらず、株主から見た移転資産に対する支配継続性は変化しないため、簿価引継法が採用される。これに対して税務上は分割法人の株主に持分割会が 50%を超える株主グループがない場合には、非適格分割として時価により資産及び負債の移転が行われる。

このような場合には、分割法人では、別表 4 において譲渡損益を認識することになり、分割承継法人においては別表 5(1)において申告調整がなされることになる。

また、吸収分割及び共同新設分割において、会計上、移転資産に対する支配継続性が認められ、簿価引継法として処理されるか否かの判断は、その会社分割が「企業結合」該当するか否かさらに企業結合に該当する場合には、「取得」又は、「持分の結合」のいずれとして判断されるのかによることになる。

これに対して税務上は、移転資産に対する支配継続性があることが認められることとなった場合、つまり適格会社分割に該当するか否かの判定については、「企業グループ内の会社分割」又は、「共同事業を営む場合の会社分割」における税制適格要件を満たすか否かにより行

われるのである。

この場合において、会計上、持分の結合と判断される要素の中に分割法人又はその法人の株主と分割前における分割承継法人の株主が分割後の分割承継法人におけるリスクと便益を継続的に共有しているか否かという要素がある。

この要素を満たすための要件の一例として、吸収分割の場合には、分割後の分割承継法人の議決権付株式について、分割前の分割法人又はその法人の株主と分割前の分割承継法人の株主との関係において、その保有する株式数が著しく異なることや、分割により承継する営業の公正な評価額が分割前の分割承継法人の公正な評価額と著しく異なること等といったものが存在する。

これに対して税務上の「共同事業を営む場合の会社分割」の税制適格要件のうちには、事業規模要件・経営参画要件・従業者引継要件等が存在する。

つまり、想定されるケースとして、税務上の税制適格要件を満たし、適格分割として資産を簿価により移転することとなる場合においても、会計上は、議決権株式数や公正な評価額が著しく異なると判断された場合には、取得としてパーチェス法が適用され移転資産が時価によって処理されることとなり両者の相違点が浮彫りになるのである。

この場合にも会計上と税務上の差異を解消するために会計上、時価処理において認識された売買損益を税務申告上別表 4 及び別表 5(1)等で調整することとなる。

次に、会計上の会社分割における処理が簿価引継法により行われ、税務上の会社分割が適格分割に該当し移転資産を簿価で引継ぐ場合において生じる差異については、両者は一見はいずれも移転資産を簿価により引継ぐ処理であるが、会計上は簿価引継法が適用されることとなったとしても、移転する純資産の公正な評価額が簿価純資産を下回る場合には、この移転した純資産の個性な評価額と帳簿価額との差額は分割法人において損失として処理することとなる。

これに対して税務上における適格分割に該当する場合には、帳簿価額の引継ぎが強制されるため、移転する純資産に含み損がある場合であっても、税務上損失を計上することは認められないこととなる。

この場合の差異を解消する場合にも、分割法人における税務申告上

別表 4 においてその損失を加算することが必要となり、分割承継法人においても、移転資産・移転負債を会計上の評価換後の価額で受け入れていることから、税務上の引継価額である帳簿価額との間に差異が発生していることとなり、この差異を解消するために分割承継法人における税務申告上別表 5(1)において申告調整が必要となるのである。

さらに、移転する純資産の公正な評価額が妥当であり、含み損が発生していない場合においても、減価償却超過額等の税務上の否認項目が含まれている会社分割の場合には、会計上は、移転資産・移転負債の帳簿価額をそのまま受け入れて処理することとなる。

一方税務上は、減価償却超過額等の金額を含んだ帳簿価額を引き継ぐこととなるため差異が発生することになり、この差異を分割法人・分割承継法人双方の税務申告上別表で調整することが必要となる。

上記のように会計上と税務上では、会社分割における移転する資産に対する支配の継続性の認識の仕方ははじめ、いくつかの相違点が存在する。この相違点から発生した差異は、税務申告上において別表 4・別表 5(1)等において調整し解消していかなければならないのである³⁷⁾。

第 4 節 税制適格要件に該当した場合における特例

会社分割における税制適格要件は、第 1 節で述べたとおり①グループ内の適格分割、②共同事業を営むための適格分割の 2 つに大別される。また、①グループ内の適格分割は、i) 分割法人と分割承継法人との間に 100%の持分関係がある適格分割と、ii) 分割法人と分割承継法人との間に 50%超 100%未満の持分関係がある場合の適格分割に分けられる。また、それぞれの形態に適用される税制適格要件は第 2 節で述べたとおりである。

本節では、適格分社型分割・適格分割型分割に該当する場合において分割法人・分割承継法人による租税回避を防止するため設けられている規定のうち特に注意すべき法人税法第 57 条第 4 項に規定する繰越青色欠損金の使用の制限及び法人税法第 62 条の 7 に規定する特定資産

³⁷⁾ あさひ法律事務所・アーサーアンダーセン『会社分割のすべて』253 頁(中央経済社,2001 年)。

譲渡等損失の損金不算入の両規定の内容を整理する。

第 1 項 繰越青色欠損金の使用の制限

1 分割法人の有する繰越欠損金の取扱い

分社型分割を行った場合には、分割法人が当然に解散することを想定していないことから、分割法人の繰越欠損金を分割承継法人に引き継ぐことはできない。つまり、分割法人の繰越欠損金は、分割法人に残ることになる。

分割型分割を行った場合にも分社型分割を行った場合と同様に、分割法人の繰越欠損金を分割承継法人に引き継ぐことができないが、平成 22 年度の税制改正(平成 22 年 3 月 31 日法律第 6 号)前までは、合併類似適格分割型分割を行った場合に限り、分割法人の繰越欠損金を分割承継法人に引き継ぐことが認められていた(旧法第 57 条第 4 項)。

2 分割承継法人の有する繰越欠損金の取扱い

(1) 概要

法人と支配関係法人との間で当該法人を分割承継法人とする適格分割が行われた場合において、その適格分割が共同事業を営むためのものに該当しない時は、分割承継法人の次の①及び②に掲げる欠損金額は、分割承継法人の適格分割の日の属する事業年度(以下、「適格分割事業年度」という。)以後の各事業年度においては、ないものとされる(法第 57 条第 4 項)。

つまり分割承継法人は、適格分割事業年度以後の各事業年度においては、①及び②の欠損金額の繰越控除ができないことになる。しかし、適格分割が行われた場合であっても、分割承継法人の適格分割事業年度開始の日の 5 年前の日等から継続して分割承継法人と分割法人との間に支配関係がある場合は、この制限は適用されない。

なお、支配関係法人とは、法人との間に支配関係がある法人をいい、支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の 50%超を直接又は間接に保有する関係をいう(法第 2 条第 12 号の 7 の 5)。

①分割承継法人の支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額

②分割承継法人の支配関係事業年度以後の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額

(2) 共同で事業を営む適格分割

分割承継法人と支配関係を有する法人との間で適格会社分割を行う場合においても、その適格会社分割が共同で事業を営むための適格会社分割に該当する時は、上記 2(1)の制限は適用されないこととなる。

なお、共同で事業を営むための適格会社分割の要件とは、一般に「みなし共同事業要件」と呼ばれており、適格会社分割のうち、下記に掲げる①から④までに掲げる要件の全てに該当する場合又は、下記に掲げる①及び⑤に掲げる要件のどちらにも該当する場合をいう。

① 事業相互関連性要件

法人税法施行令第 112 条第 7 項及び同条第 3 項 1 号において、会社分割に係る分割法人の適格分割に係る分割事業(以下、「適格分割法人事業」という。)と分割承継法人の会社分割の前に営む事業(以下、「適格分割承継法人事業」という。))とが相互に関連するものであることの旨が規定されており、法人税法施行規則第 26 条において、相互に関連するか否かの判定については、法人税法施行規則第 3 条における規定を準用することとされると規定されている。

② 事業に係る相対的な規模に関する要件

法人税法施行令第 112 条 7 項及び同条第 3 項 2 号において、適格分割法人事業と適格分割承継法人事業(分割法人の適格会社分割に係る事業と関連する事業に限る。))のそれぞれの売上金額、適格会社分割事業と適格分割承継法人事業のそれぞれの従業者の数、分割法人と分割承継法人のそれぞれの資本金の額若しくは、出資金の額又はこれらに準ずるものの規模の割合が概ね 5 倍を超えないことの旨が規定されている。

③ 適格分割事業の同等規模継続に関する要件

法人税法施行令第 112 条 7 項及び同条第 3 項 3 号において、適格分割法人事業が最後に支配関係にあることとなった時から適格会社分割の直前の時まで継続して営まれており、かつ、分割法人支配関係発生時と適格会社分割の直前の時における適格分割法人事業の規模(②において規模の割合の計算に用いた指標と同じ指標に限る。))の割合が概ね 2 倍を超えないことの旨が規定されている。分割法人支配関係発生時とは、適格分割法人事業が最後に支配関係にあることとなった時等をいう。

④ 適格分割承継法人事業の同等規模継続に関する要件

法人税法施行令第 112 条 7 項及び同条第 3 項 4 号において、適格分割承継法人事業が最後に支配関係があることとなった時から適格会社分割の直前の時まで継続して営まれており、かつ、分割承継法人支配関係発生時と適格会社分割の直前の時における適格分割承継法人事業の規模(②において規模の割合の計算に用いた指標と同じ指標に限る。)の割合が概ね 2 倍を超えないことの旨が規定されている。

なお、分割承継法人支配関係発生時とは、適格分割承継法人事業が最後に支配関係にあることとなった時等をいう。

⑤ 特定役員に関する要件

法人税法施行令第 112 条 7 項及び同条第 3 項 5 号において、下記(イ)及び(ロ)に掲げる者が、適格会社分割の後に分割承継法人の特定役員(社長・副社長・代表取締役・代表執行役・専務取締役・常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。)となることが見込まれていることの旨が規定されている。

(イ) 分割法人の適格会社分割の前における役員又は当該これらに準ずる者で法人の経営に従事している者のいずれかの者(最後に支配関係があることとなった日前において分割法人の役員又は当該これらに準ずる者であった者に限る。)

(ロ) 分割承継法人の適格会社分割の前における特定役員である者のいずれかの者(最後に支配関係があることとなった日前において分割承継法人の役員又は当該これに準ずる者であった者に限る。)

(3) 5 年前の日等から継続して当該法人と支配関係法人との間に支配関係がある場合

支配関係がある法人間の適格分割の場合において、当事者間に一定期間、つまり 5 年前の日等から継続して支配関係がある時は、一定の場合を除き上記 2(1)で述べた制限は適用されないこととなる。

この 5 年前の日等から継続して支配関係がある場合とは、①分割法人と分割承継法人との間に適格分割事業年度開始の日の 5 年前の日から継続して支配関係がある場合をいい、つまり、5 年前から支配関係が継続していれば分割承継法人の繰越青色欠損金額に係る制限を受けないというものである。

さらに当事者間に支配関係が複数あるような場合には、そのうちに

5 年以内に生じた支配関係がある時においても、当事者間に支配関係がある状態が 5 年間継続している場合においては同規定の制限は受けないことになる。②分割承継法人又は分割法人が適格分割事業年度開始の日の 5 年前の日後に設立された法人である場合であって分割承継法人と分割法人との間に分割承継法人の設立の日又は分割法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係がある場合をいう。

つまり、分割承継法人又は分割法人のいずれか又はいずれもが適格分割前 5 年以内に設立された法人であるために①に規定する要件を満たさない場合においても、その最も遅い設立の日から継続して支配関係がある場合をいう(法法第 57 条第 4 項、法令第 112 条第 6 項)。

(4) 分割承継法人の適格会社分割の前に営む事業年度以後において繰越控除の対象とならない繰越青色欠損金額

上記 2 (1)の適用を受ける場合には、支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額及び支配関係事業年度以後の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額は、分割承継法人の適格分割事業年度以後においてはしないこととされ、繰越控除の適用を受けることはできないものとされる(法法第 57 条第 4 項)。

支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額とは、法人税法第 57 条第 4 項 1 号に規定する分割承継法人の支配関係事業年度(分割承継法人の事業年度のうち支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいう。)前の事業年度において生じた繰越青色欠損金額をいい、支配関係事業年度以後の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額とは、分割承継法人の支配関係事業年度以後の事業年度において生じた繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額(法法第 57 条第 4 項 2 号)をいう。

繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額とは、支配関係事業年度以後の各事業年度(特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度又は特定株主等によって支配された欠損等法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入制度の適用を受ける事業年度を除く。)で繰越青色欠損金額の生じた事業年度ごとに、次の①の金額から②の金額を控除した金額とされる(法令第 112 条第 5 項、同条第

8 項)。

① その事業年度の青色欠損金額の発生額のうち特定資産譲渡等損失相当額に達するまでの金額。② ①の青色欠損金額の発生額のうち、分割承継法人においてその事業年度後で組織再編成事業年度前の各事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻しの還付の基礎となった金額。

3 未処理欠損金額等の制限対象金額の計算の特例

(1) 概要

2(1)の適用を受ける分割承継法人については、法人税法施行令第113条において特例としてその法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時に有する資産及び負債について時価評価を行う場合には、その時価評価の状況に応じて2(1)の制限を受ける金額をその時価評価を基礎として計算した金額とすることができると規定されている。

(2) 未処理欠損金額に係る制限の対象となる金額の計算

「時価純資産超過額が支配関係前未処理欠損金額の合計額以上である場合(以下、「A」とする。)」、「時価純資産超過額が支配関係前未処理欠損金額の合計額に満たない場合 (以下、「B」とする。)」、「簿価純資産超過額が支配関係事業年度以後の特定資産譲渡等損失相当額の合計額に満たない場合(以下、「C」とする。)」のいずれかに該当する場合には、分割承継法人の未処理欠損金額に含まれないこととされる金額については、それぞれ A から C に定める方法により算定した金額によることができるとされている(法令第 113 条第 1 項)。

① A・時価純資産超過額が支配関係前未処理欠損金額の合計額以上である場合

分割承継法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時ににおける時価純資産超過額が支配関係前未処理欠損金額の合計額以上である時又は分割承継法人の支配関係前未処理欠損金額がない時は、制限を受ける未処理欠損金額はないものとされる(法令第 113 条第 1 項 1 号)。つまり、この事例に該当する場合には、分割法人の未処理欠損金額は、その全額が分割承継法人に引き継がれることになる。この場合の時価純資産超過額とは、時価純資産価額が簿価純資産価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。

また、支配関係前未処理欠損金額とは、支配関係事業年度の前事業

年度に繰り越された青色欠損金額の控除未済額をいう。

② B ・ 時価純資産超過額が支配関係前未処理欠損金額の合計額に満たない場合

分割承継法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時ににおける時価純資産超過額が支配関係前未処理欠損金額の合計額に満たない場合の取扱いは、次のとおりである(法令第 113 条第 1 項 2 号)。

(イ) 支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額

支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金のうち制限を受ける金額は、支配関係前未処理欠損金額の合計額から時価純資産超過額を控除した金額(以下、「制限対象金額」という。)が支配関係前未処理欠損金額のうち最も古いものから生じた場合に、制限対象金額を構成するものとされた支配関係前未処理欠損金額があることとなる事業年度ごとにその事業年度の支配関係前未処理欠損金額のうち制限対象金額を構成するものとされた部分の相当する金額からその事業年度の支配関係前未処理欠損金額のうち支配関係事業年度から適格分割の前日までの各事業年度において繰越控除された金額等を控除した金額とされる。

つまり、分割法人の支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額で分割承継法人に引き継がれるのは、それぞれの事業年度の未処理欠損金額からその事業年度について上記により算定された金額を控除した金額となる。

(ロ) 支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額からなる部分の金額

支配関係事業年度以後の事業年度に係る制限を受ける未処理欠損金額はないものとされる。つまり、分割法人の支配事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額は、その全額が分割承継法人に引き継がれることになる。

③ C ・ 簿価純資産超過額が支配関係事業年度以後の特定資産譲渡等損失相当額の合計額に満たない場合

分割法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時ににおける簿価純資産超過額が支配関係事業年度以後の特定資産譲渡等損失相当額の合計額に満たない場合には次のとおりである(法令第 113 条第 1 項 3 号)。

(イ) 支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額

分割法人の支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額は、その全額が引き継がないこととなる。

(ロ) 支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額からなる部分の金額

支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金のうち分割承継法人に引き継ぐことができない金額は、簿価純資産超過額に相当する金額が支配関係事業年度以後の事業年度における特定譲渡資産等損失相当額のうち最も古いものから成るとした場合に、それぞれの事業年度ごとに一定の金額を控除した金額とされる。つまり、分割法人の支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額で分割承継法人に引き継がれるのは、それぞれの事業年度の未処理欠損金額からその事業年度について一定の方法により計算された金額となる。

4 事業を移転しない適格分割等の場合の繰越青色欠損金額に係る制限の対象となる金額の計算の特例

(1) 概要

法人税法施行令第 113 条第 5 項において事業を移転しない適格分割については、その分割承継法人の繰越青色欠損金額のうち制限を受ける金額は、3 の特例に代えて移転資産時価を基礎として計算した金額とすることができる」と規定されている。

(2) 繰越青色欠損金額に係る制限の対象となる金額の計算

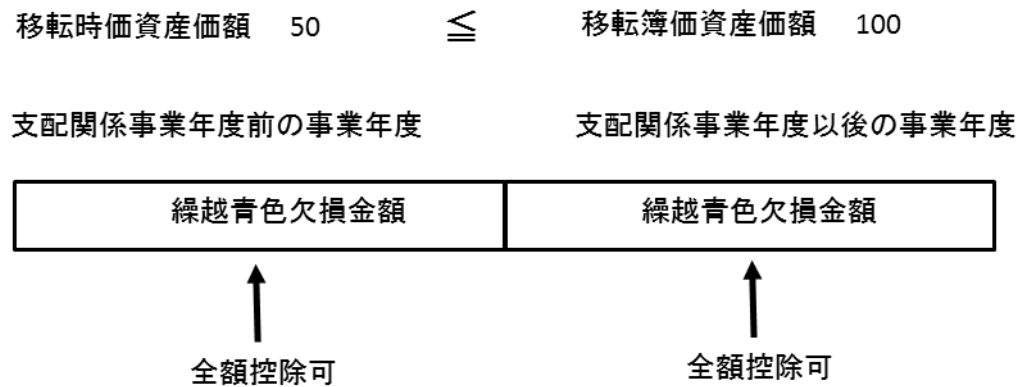
分割承継法人の繰越青色欠損金額のうちないものとされる金額については、「移転時価資産価額が移転簿価資産価額以下である場合(以下、「D」とする。）」、「移転時価資産超過額が支配関係事業年度前の事業年度の未処理欠損金額の合計額以下である場合(以下、「E」とする。）」、「移転時価資産超過額が支配関係事業年度前の事業年度の未処理欠損金額の合計額を超える場合(以下、「F」とする。）」に該当する場合において分割承継法人の繰越青色欠損金額のうちないものとされる金額については、それぞれ D から F に定める方法により算定した金額を用いることができる。

① D (移転時価資産価額が移転簿価資産価額以下である場合)[図解 10 参照]

適格分割により移転を受けた資産の移転直前の移転時価資産価額(移転を受けた資産の時価をいう。)が移転直前の移転簿価資産価額

(移転を受けた資産の帳簿価額) 以下である場合には、分割承継法人の繰越青色欠損金額で制限を受ける金額はないこととなり、繰越青色欠損金額の全額が繰越控除の対象となる。

[図解 10]



(出所) [武田昌輔監修, DHC コメンタル法人税法 3 3463 の 8 頁 1979 年～]

② E(移転時価資産超過額が支配関係事業年度前の事業年度の未処理欠損金額の合計額以下である場合) [図解 11 参照]

適格分割により移転を受けた資産の移転直前の移転時価資産価額が移転直前の移転簿価資産価額を超える場合において、移転時価資産超過額(移転時価資産価額から移転簿価資産価額を減算した金額をいう。)が分割承継法人の支配関係事業年度前の各事業年度の繰越青色欠損金額(以下、「支配関係前欠損金額」という。)の合計額以下である時は、次のとおりである。

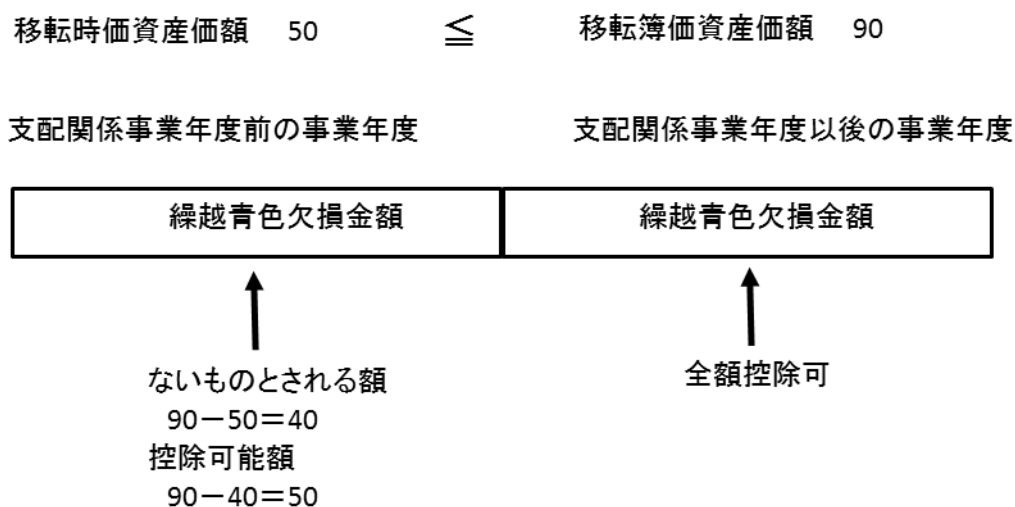
(イ) 支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額

支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち制限を受ける金額は、移転時価資産超過額に相当する金額が支配関係前欠損金額の最も古いものから成るものとした場合に、移転時価資産超過額に相当する金額を構成するものとされた支配関係前欠損金額があることとなる事業年度ごとに支配関係前欠損金額のうち移転時価資産超過額に相当金額を構成するものとされた部分に相当する金額とされる。

(ロ) 支配関係事業年度以後の事業年度の係る繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額からなる部分の金額

支配関係事業年度以後の事業年度に係る制限を受ける繰越青色欠損金額は、ないものとされる。

[図解 11]



(出所) [武田昌輔監修, DHC コンメンタル法人税法 3 3463 の 8 頁 1979 年～]

③ F (移転時価資産超過額が支配関係事業年度前の事業年度の未処理欠損金額の合計額を超える場合) [図解 12 参照]

適格分割により移転を受けた資産の移転直前の移転時価資産価額が移転直前の移転簿価資産価額を超える場合において、移転時価資産超過額が分割承継法人の支配関係前欠損金額の合計額を超える時は、次のとおりである。

(イ) 支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額

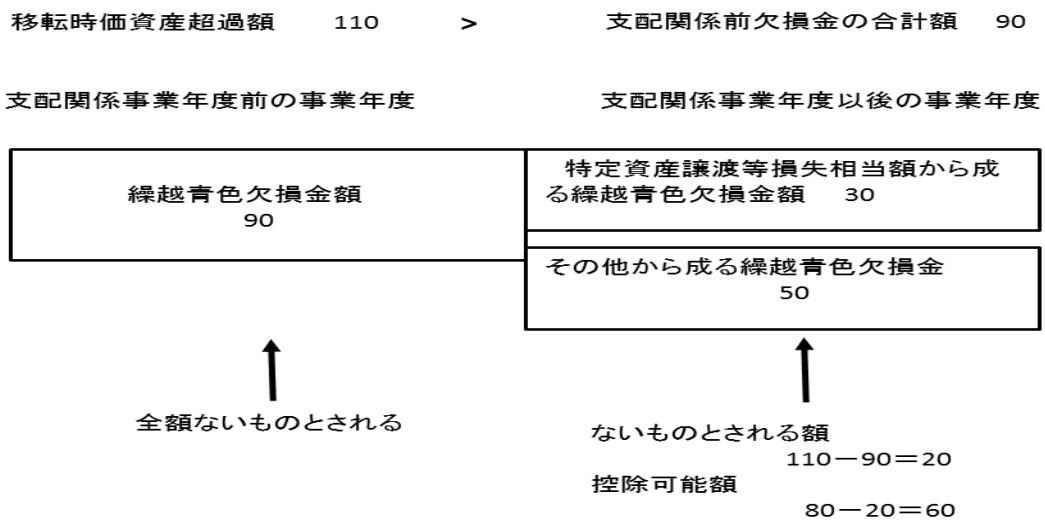
支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額の全額が制限を受けることになる。

(ロ) 支配関係事業年度以後の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額からなる部分の金額

支配関係事業年度以後の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち制限を受ける金額は、移転時価資産超過額から支配関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額を控除した金額(以下、「制限対象金額」という。)が支配関係事業年度以後の各事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額 (以下、「支配関係後欠損金額」という。)のうち最も古いものから成るものとした場合に、制限対象金額を構成するものとされた支配関係後欠損金額があることとなる事業年度ごとに支配関係後欠損金額のうち制限対象金額を構成するもの

とされた部分に相当する金額とされる。

[図解 12]



(出所) [武田昌輔監修, DHC コンメンタル法人税法 3 3463 の 9 頁 1979 年～]

事業を移転しない適格分割の場合の繰越青色欠損金額に係る制限の対象となる金額の計算の特例をまとめると、適格分割により移転を受けた資産が、上記 D のように含み益のない資産である場合には繰越欠損金額を制限する必要がないとされ上記 E 及び F のように含み益のある資産である場合にだけ繰越青色欠損金額のうち古いものから順に制限されることとなる。

適格分割が単なる資産の移転であれば、その移転を受けた資産の含み益に対応する部分の欠損金額を制限すれば、上記 2 における繰越青色欠損金額の制限の目的を十分に達するものと考えられたものである。

同様に、分割承継法人がその適格分割により移転を受けた資産が自己株式(その分割承継法人等の株式又は出資をいう。)である場合には、自己株式の処分は資本取引等であり譲渡益が生じないことから、繰越青色欠損金額を制限する必要はない。

このためにその自己株式については、含み益がない資産として、上記の移転価額の算定の対象から除くこととされているのである(法令第 113 条第 5 項)。なお、分割法人が分割承継法人に対してその有する株式のみを移転する適格分割が行われた場合においては、その適格分割が「事業を移転しない適格分割」に該当することとされている。

ゆえに、適格分割により移転を受けた資産が自己株式(その分割承継

法人等の株式又は出資をいう。)のみである場合のその適格分割は、事業を移転しない適格分割に該当し、上記 D によって、その分割承継法人の繰越青色欠損金額については、制限を受けないこととなり、その全額が繰越控除の対象となる。

なお、「事業を移転しない適格分割」については、分割法人が分割承継法人に対してその有する株式のみを移転する適格分割は、法人税法施行令第 113 条第 5 項に規定する「事業を移転しない適格分割」に該当するとの定めがある(法基通 12-1-6)。

第 2 項 特定資産譲渡等損失の損金不算入

1 概要

当規定は、一定期間に支配関係を有することとなった法人との間で適格分割を行った法人が、その適格分割により移転を受けた資産の譲渡等を行うことによってその資産の含み損を実現した場合には、その損失は損金の額に算入されないという趣旨の規定である。

しかし、この規定は、適格分割が共同で事業を営むためのものに該当するような場合及び一定の要件を満たし、かつ、5 年前の日から継続して支配関係がある場合等には、適用されないこととされている。

適格分割により移転する資産及び負債は、その適格会社分割に係る移転前の法人の帳簿価額で引き継ぐこととされたが、これによる資産の含み損の利用を目的とする租税回避を防止する観点から本規定が導入された。

企業グループ内の法人間の適格分割については、共同で事業を営むための適格分割の場合と比べ適格分割に該当するための税制適格要件が緩和されていることから、含み損を有する企業グループ外の法人を一旦企業グループ内の法人としたうえで、企業グループ内の他の法人と組織再編成を行うこととすれば、容易にその含み損を利用することもできること等を考慮しているためのものである。

法人と支配関係法人との間でその法人を分割承継法人とする特定適格分割が行われた場合に、その分割承継法人と支配関係法人(以下、「分割法人」と読み替えて論じる。)との間に特定分割事業年度開始の日の 5 年前の日、その分割承継法人となる法人の設立の日又はその分割法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係がある時は、

その分割承継法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その分割承継法人の各事業年度の損金の額に算入されない（法第 62 条の 7 第 1 項、同条第 3 項）とする規定である。

特定適格分割とは、適格分割のうち、共同で事業を営むための適格分割に該当しないものをいい、共同で事業を営むための適格分割は特定適格分割には含まれないこととなる。

2 5 年前の日又は設立日から支配関係がある場合の適用除外

法人（分割承継法人となる法人）と支配関係法人（分割法人となる法人）との間に、特定適格分割の日に属する事業年度開始の日の 5 年前の日において、その分割承継法人となる法人の設立の日又はその分割法人となる法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係がある時は、この損金不算入の規定は適用されない（法第 62 条の 7 第 1 項、令第 123 条の 8 第 1 項）。

しかし、その分割承継法人となる法人との間に支配関係がある他の法人を分割法人とする適格分割で、その支配関係法人を設立した場合又はその分割承継法人となる法人と当該他の法人との間に最後の支配関係があることとなった日以後に設立されたその支配関係法人を分割承継法人とするものが行われていた場合（同日が特定適格分割の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日以前である場合を除く）。

又は、その支配関係法人との間に支配関係がある他の法人を分割法人とする適格分割で、その分割承継法人となる法人を設立するもの又はその支配関係法人と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその法人を分割承継法人とするものが行われていた場合（同日が特定適格分割の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日以前である場合を除く）には、1 の概要で述べた規定の内容が適用されることとなる。

3 特定組織再編成事業年度と適用期間

特定組織再編成事業年度（以下「特定適格分割事業年度」と読み替えて論じる。）とは、法人税法第 62 条の 7 第 1 項において「その法人の特定適格分割の日の属する事業年度」と規定されており、この規定の適用を受ける対象期間とは、法人税法第 62 条の 7 第 1 項において、「一定の場合を除き、特定適格分割事業年度開始の日から同日以後 3 年を経過する日（その経過する日が法人と支配関係法人との間に最後に支

配関係があることとなった日以後 5 年を経過する日後となる場合にあっては、その 5 年を経過する日) までの期間」と規定されている。

4 特定資産譲渡等損失額

特定資産譲渡等損失額とは、①特定引継資産に係る譲渡等損失額と②特定保有資産に係る譲渡等損失額の合計額でいう(法法第 62 条の 7 第 2 項)。なお特定引継資産及び特定保有資産に係る譲渡等損失の金額は、特定適格分割により移転を受けた資産(特定引継資産)と、自己が保有していた資産(特定保有資産)とに区分したうえで、それぞれの区分ごとに計算する。

また、譲渡等損失額は損失の額から利益の額を控除して算定することから、特定引継資産と特定保有資産のいずれか一方から生じる譲渡等に損失の額よりもその利益の額が大きい場合には、譲渡等損失額はゼロとなるのであって、これをマイナスとして、他方から生じる譲渡等損失額との相殺を行うことはできないこととなる。

(1) 特定引継資産に係る譲渡等損失額

特定引継資産に係る譲渡等損失額とは、特定引継資産の譲渡等事由により生じた損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えにより生じた利益の額の合計額を控除した金額をいう(法法第 62 条の 7 第 2 項)。

(2) 特定引継資産の範囲

特定引継資産とは、その法人が支配関係法人から特定適格分割により移転を受けた資産(支配関係法人が法人との間に最後に支配関係があることとなった日前から有していたものに限る。)のうち、①棚卸資産(土地及び土地の上に存する権利を除く。)②短期売買商品③売買目的有価証券④特定適格分割日における帳簿価額又は取得価額が、1,000 万円に満たない資産⑤支配関係発生日における時価が支配関係発生日における帳簿価額を下回っていない資産を除いたものをいう(法法第 62 条の 7 第 2 項)。

(3) 特定引継資産の譲渡等特定事由による損失の額の合計額

特定引継資産の譲渡等特定事由による損失の額の合計額とは、その事業年度の適用期間における特定引継資産の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由により生じた損失の額の合計額をいう(法法第 62 条の 7 第 2 項 1 号)。

この損失の額の発生の基因となる特定引継資産の譲渡等特定事由には、①災害による資産の滅失又は損壊、②更正手続開始の決定があった場合において、会社更生法又は金融機関等の更正手続の特例等に関する法律に規定する更正会社又は更生共同組織金融機関の当該更正手続開始の決定の時からその更生手続開始の決定に係る更正手続の終了の時までの間に生じた資産の譲渡等特定事由(以下、「更生期間資産譲渡等」)、③固定資産(土地等を除く。)又は繰延資産(以下、「評価換対象資産」という。)につき行った評価換えで評価損の損金算入(法第 32 条第 2 項)の規定の適用があるもの(評価換対象資産につき評価損を計上できる事実が特定適格分割の日前の生じており、かつ、その事実の基因してその資産の時価が帳簿価額を下回っていることが明らかである場合を除く。)等は含まないものとされる(法令第 123 条の 8 第 4 項)。

この規定における損失の額とは、特定引継資産の譲渡等特定事由のうち譲渡等による損失の額については、その譲渡等の直前の帳簿価額がその譲渡等に係る対価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいい、特定引継資産の評価換え等による損失の額にあつては、その評価換え等の直前の帳簿価額がその評価換え等の直後の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額に相当する金額をいう(法令第 123 条の 8 第 6 項)。

(4) 特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額

特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額とは、その事業年度の適用期間における特定引継資産の譲渡又は評価換えにより生じた利益の額の合計額をいう(法第 62 条の 7 第 2 項 1 号)が、この利益の額の発生の基因となる特定引継資産の譲渡又は評価換えには、①更生期間資産譲渡等、②更生手続開始の決定があった場合において、民事再生法に規定する再生債務者である法人のその再生手続開始の決定の時からその再生手続開始の決定に係る再生手続の終了の時までの間に生じた資産の譲渡等特定事由である。さらに、平成 22 年 9 月 30 日以前に行われた適格事後設立による資産の譲渡他は含まないものとされている(法令第 123 条の 8 第 8 項)。

この規定における利益の額とは、特定引継資産の譲渡による利益の額にあつては、特定引継資産の譲渡に係る対価の額が譲渡直前の帳簿

価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいい、特定引継資産の評価換えによる利益の額にあっては、その評価換えの直後の帳簿価額がその評価換えの直前の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額に相当する金額とされている(法令第 123 条の 8 第 10 項)。

(5) 特定保有資産に係る譲渡等損失額

特定保有資産に係る譲渡等損失額とは、特定保有資産の譲渡等特定事由により生じた損失の額の合計額から特定保有資産の譲渡又は評価換えにより生じた利益の額の合計額を控除した金額をいう(法法第 62 条の 7 第 2 項 2 号)

(6) 特定保有資産の範囲

特定保有資産とは、その法人が支配関係発生日前から有していた資産のうち上記(2)①から⑤を含まないものをいう(法法第 62 条の 7 第 2 項 2 号)。

(7) 特定保有資産の譲渡等特定事由による損失の額の合計額

特定保有資産の譲渡等特定事由による損失の額の合計額とは、その事業年度の適用期間における特定保有資産の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由により生じた損失の額の合計額をいう(法法第 62 条の 7 第 2 項 2 号)。なお、損失の額の発生の基因となる特定引継資産の譲渡等特定事由及び損失の額の意義については上記(3)の特定引継資産に係る内容と基本的には同じである(法令第 123 条の 8 第 14 項)。

(8) 特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額

特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額とは、その事業年度の適用期間における特定保有資産の譲渡又は評価換えにより生じた利益の額の合計額をいう(法法第 62 条の 7 第 2 項 2 号)。なお、この利益の額の発生の基因となる特定引継資産の譲渡又は評価換えの範囲及び利益の額の意義については上記(4)の内容と基本的に同じである(法令第 123 条の 8 第 14 項)。

6 特定引継資産又は特定保有資産に係る譲渡等損失額の計算の特例

上記 5(1)の特定引継資産に係る譲渡等損失額の計算をする場合に、その法人が支配関係法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時に有する資産及び負債の時価評価を行う時は、支配関係法人の時価評価額等の状況に応じて特定引継資産に係る譲渡等損失額をその時価評価

を基礎として計算した金額とすることができる(法令第 123 条の 9 第 1 項)。また、上記 5(2)の特定保有資産に係る譲渡等損失額の計算をする場合に、その法人がその法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時に有する資産及び負債の時価評価を行う時は、その法人の時価評価額等の状況に応じて特定保有資産に係る譲渡等損失額をその時価評価を基礎として計算した金額とすることができる(法令第 123 条の 9 第 4 項)。

(1) 特例による場合の特定引継資産に係る譲渡等損失額

時価純資産価額が簿価純資産価額以上である場合(以下、「G」とする。)又は時価純資産価額が簿価純資産価額に満たない場合(以下、「H」とする。)には、特定引継資産に係る譲渡等損失額は、それぞれ次に掲げる方法により算定することができる(法令第 123 条の 9 第 1 項)。

① G・時価純資産価額が簿価純資産価額以上である場合

支配関係法人の支配関係事業年度(その法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいう。Hにおいて同じ。)の前事業年度終了の時における時価純資産価額(その有する資産の価額の合計額からその有する負債〔新株予約権に係る義務を含む。〕の価額の合計額を減算した金額をいう。)が簿価純資産価額(その有する資産の帳簿価額の合計額からその有する負債の帳簿価額の合計額を減算した金額をいう。)以上である場合には、特定引継資産に係る譲渡等損失額はないものとされる(法令第 123 条の 9 第 1 項 1 号)。

つまり、G に該当する場合には、特定引継資産の譲渡等により損失が生じた場合であっても本制度による損金不算人となる金額はないこととなる。

② H・時価純資産価額が簿価純資産価額に満たない場合

支配関係法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時における時価純資産価額が簿価純資産価額に満たない場合には、適用期間内の日の属する事業年度における当該事業年度の適用期間の特定引継資産に係る譲渡等損失額は、当該特定資産譲渡等損失額のうち、その満たない部分の金額(Hにおいて「簿価純資産超過額」という。)からその法人が支配関係法人の未処理欠損金額の引継ぎに係る制限(法法 57 条 3 項)について引継対象外未処理欠損金額の計算に係る特例(法令第 113 条第 1 項)の適用を受けた場合に、その特例の計算において特定資産譲

渡等損失相当額のうち簿価純資産超過額に相当する金額を構成するものとされた部分に相当する金額の合計額及び当該事業年度前の適用期間内の日の属する各事業年度の特定引継資産に係る特定資産譲渡等損失額の合計額を控除した金額に達するまでの金額となる。

(2) 特例による場合の特定保有資産に係る譲渡等損失額
時価純資産価額が簿価純資産価額以上である場合(以下、「I」とする。)又は時価純資産価額が簿価純資産価額に満たない場合(以下、「J」とする。)には、特定保有資産に係る譲渡等損失額は、次に掲げる方法により算定することができる(法令第123条の9第4項)。

①Iに該当する場合

その法人の支配関係事業年度(支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいう。以下、Jにおいて同じ。)の前事業年度終了の時における時価純資産価額が簿価純資産価額以上である場合には、特定保有資産に係る譲渡等損失額はないものとされる(法令第123条の9第4項)。

②Jに該当する場合

その法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時における時価純資産価額が簿価純資産価額に満たない場合には、適用期間内の日の属する事業年度における当該事業年度の適用期間の特定保有資産に係る譲渡等損失額は、当該特定資産譲渡等損失額のうち、その満たない部分の金額(Jにおいて「簿価純資産超過額」という。)からその法人がその法人の繰越青色欠損金額に係る制限(法第57条第4項)について繰越青色欠損金額の計算に係る特例(法令第113条第4項)の適用を受けた場合に、その特例の計算において特定資産譲渡等損失相当額のうち簿価純資産超過額に相当する金額を構成するものとされた部分に相当する金額の合計額及び当該事業年度前の適用期間内の日の属する各事業年度の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の合計額を控除した金額に達するまでの金額とされる(法令第123条の9第4項)。

7 事業を移転しない適格分割の場合の譲渡等損失額の計算の特例

(1) 概要

特定適格組織分割が事業を移転しない適格分割である場合には、その特定適格分割に係る分割承継法人である法人は、特定適格分割事業年度以後の各事業年度(適用期間内の日の属する事業年度に限る。)に

における適用期間内の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額は、移転資産の含み益の範囲内の金額とすることができることとされる（法令第 123 条の 9 第 7 項）。

なお、法人が分割承継法人に対してその有する株式のみを移転する適格分割は、事業を移転しない適格分割に該当するものとして取り扱われることになる（法基通 12 の 2-2-1）。

（2）特例による場合の特定保有資産に係る譲渡等損失額

その法人がその特定適格分割により移転を受けた資産の移転直前の移転時価資産価額が移転直前の移転簿価資産価額以下である場合又は移転時価資産価額が移転簿価資産価額を超え、かつ、その超える部分の金額がその法人の欠損金額につき事業を移転しない適格分割の場合の制限対象金額の計算の特例により制限対象とされた金額（特例切捨欠損金額）以下である場合には、適用期間内の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額はないものとされる。

つまり、前述した内容に該当する場合には、特定保有資産の譲渡等により損失が生じた場合であっても、本規定による損金不算人となる金額はないことになる。

また、その法人がその特定適格組織分割により移転を受けた資産の移転直前の移転時価資産価額が移転直前の移転簿価資産価額を超える場合（移転時価資産超過額が特例切捨欠損金額以下である場合を除く。）には、適用期間内の日の属する事業年度における当該事業年度の適用期間の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額は、特定資産譲渡等損失額のうち、移転時価資産超過額から特例切捨欠損金額及び実現済額の合計額を控除した金額に達するまでの金額とされる。

実現済額とは、当該事業年度前の適用期間内の日の属する各事業年度の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の合計額をいう。なお、移転を受けた資産のうち、移転を受けた法人の株式又は出資（すなわち移転を受ける法人にとっての自己株式）は、移転時価資産価額及び移転簿価資産価額の計算の基礎となる資産から除くこととされている。

8 法人を設立する特定適格分割の場合の本規定の適用

上記 1 から 7 に記載した内容は法人税法第 62 条の 7 第 1 項又は同条第 2 項の規定であるが両規定は、前提として既存の法人同士が特定適格分割を行った場合における適用について規定されている。他方、

法人税法第 62 条の 7 第 3 項においては、支配関係がある分割法人と他の分割法人との間で法人を設立する特定適格分割が行われた場合においても適用される旨が定められている。

この場合、分割法人から移転を受けた資産と他の分割法人から移転を受けた資産とを区分して、それぞれ上記 1 から 7 に準じて資産に係る譲渡等損失額を計算することになる。

第4章 会社分割税制の構造的問題点

組織再編行為の一形態である会社分割は、一つの法人の資産、負債が他の法人に移転する点では合併と同意義である反面、絶対条件として分割法人の有する資産、負債の全部が分割承継法人に移転されるわけではなく、その一部が意図的に分離されることが可能である点が合併との大きな相違点である。

法人が会社分割税制を活用することで、より大きな節税が可能なのであれば、当該法人は当然会社分割税制が適用されるスキームを考えるはずであり、その結果、課税の中立性が保たれない場合も起こる可能性を有している。そのような事態を防ぐためにも、会社分割税制と他の法人税制との整合性は十分に担保されなければならないはずである。

このような背景から、本章では、まず、会社分割税制の基本的な考え方と税制適格要件について、問題の所在を明らかにする。次に、ある地方銀行グループの会社分割を伴う組織再編成を例に、会社分割という組織再編行為によって創造される構造そのものから派生する税制の問題点について検討する。さらに会社分割を行った場合に発生する二重課税の問題について架空の事例を用いて検討してみたい。

第1節 会社分割税制における基本的考え方と税制適格要件との関連性

第1項 会社分割に対する税制の考え方

我が国の法人税制の基本的なあり方は、原則として個々の法人ごとに納税義務を分立させ、課税標準の計算や租税債務の確定もそれぞれの法人ごとに独立したものとする、単体納税制度となっている³⁸⁾。単体納税制度下においては、ある資産がその法人の外部に移転した場合には、この資産の移転は時価により行われたとみなされるのである。このことは、法人税法 第22条第2項が、無償による資産の譲渡、役

³⁸⁾ 渡辺淑夫『法人税法』2頁(中央経済社,2012年)。

務の提供、無償による資産の譲受けも益金の額を構成すると規定していることから明らかである。

一方、法人税法第 62 条は、会社分割等が行われた場合に「当該分割の時の価額による譲渡をしたものとして。当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。」として、会社分割を時価による資産の譲渡と定義する一方、法人税法第 62 条の 2 及び法人税法 62 条の 3 において、適格分割型分割と適格分社型分割に該当した場合の特例を規定している。この特例は、帳簿価額による引継ぎ又は譲渡をしたものとして、「当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。」としていることから、適格分割に該当する場合には、分割法人、分割承継法人の双方において帳簿価額による移転資産の引継ぎが強制されているのである。

第 2 項「基本的考え方」における会社分割の視点

組織再編税制をどのような考え方をもって構築するかについて、政府税制調査会の法人課税小委員会は、「企業分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（以下、「基本的考え方」という。）を平成 12 年 10 月 3 日に政府税制調査会総会に報告した³⁹⁾。平成 13 年度の税制改正において導入された組織再編税制は、この「基本的考え方」に沿って立法化されたのである。

その中で、企業組織再編成における課税関係については、①「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。」②分割型の会社分割や合併の場合の株主についても、「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。」と記載されている。つまり、課税の繰延べの論拠は「移転資産に対する支配の継続性」と分割型分割においては、「株主の投資の継続性」の二つであると明示しているのである。

これは、会社分割に係る法人税の取扱いの検討の中心となるのは、会社分割による移転資産の譲渡損益の取扱いと考えられるのだが、原

³⁹⁾ 日本租税・前掲注 16,21-25 頁。

則として分割法人がその所有する資産を分割承継法人に移転する場合には、時価での譲渡として譲渡損益を計上するのは、会社分割を行う前提条件であるとしたうえで、会社分割を行う前後において経済的実態に変化がないと認められる場合には、移転資産に対する支配が会社分割後も継続しているとして課税関係を継続すると考え、課税を繰り延べるのが適当であろうとするものである。

また、分割型分割についても、原則として譲渡損益を計上して課税することが適当としたうえで、株主の投資が継続しているものと認められるものについては、移転資産に対する支配の継続性の考え方に基づき課税を繰り延べるとしたものである。

これは、課税繰延べの一般的根拠は、「経済的実態に実質的な変更がない場合には、課税しない」とする意味での実質主義であり、それに基づいて法人段階における「移転資産に対する支配の継続性」と株主の段階における「投資の継続性」がそれぞれ要求されていることになる⁴⁰⁾。

第3項 会社分割における適格要件

「基本的考え方」では、会社分割を大きく「企業グループ内の組織再編成」と「共同事業を行うための組織再編成」の2つに分類して、それぞれについて、課税繰延べの条件を示して提示しており、これに沿って適格要件が定められたのである。「基本的考え方」における課税の繰延べの考え方と明文化された税制適格要件を比較すると「基本的考え方」と税制適格要件の整合性がはたして本当に保たれているのか疑問が残る([図解13]参照)。

「基本的考え方」は、「企業グループ内の組織再編成」について、「組織再編成の実態や移転資産に対する支配の継続という点に着目すれば、企業グループ内の組織再編成により資産を企業グループ内で移転した

⁴⁰⁾ 渡辺徹也「企業組織再編税制・現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等」租税研究 687号 22-23頁(日本租税研究協会,2007年)。さらに、渡辺教授は、課税の繰延べの一般的根拠に係る実質主義について「法人と株主の双方段階において、このような実質主義が根拠とされるのは、課税の繰延べが中立性の観点から要求していると思われる。」としたうえで、「もし、この理解が正しいとすれば、適格扱い(課税繰延)は優遇措置ではないことになる。組織再編行為を促進するというよりは、むしろ課税によって不当に阻害してはならないといった趣旨であろう。」と述べている。

場合には、一定の要件の下、移転資産をその帳簿価額のまま引き継ぎ、譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」としている。

しかし「移転資産に対する支配の継続」を担保するために、具体的にどのような要件を設定すべきかの指針は示していない。

また、「共同事業を営むための会社分割」についても、「移転の対価として取得した株式の継続保有等の要件を満たす限り、移転資産に対する支配が継続しているものとして考え、資産の移転時に発生する譲渡損益の計上を繰り延べると考えることができる。」としているが、取得株式の継続保有と「移転資産に対する支配の継続」がどう結びつくのかその本質的な理由は明らかにはされていない。

したがって、税制適格要件には、移転資産に対する支配の継続を確保するための明確な理由が存在していない。さらに 100%の資本関係を有する完全支配関係下の会社分割にあつては、税制適格要件の一つである事業継続要件すら規定されていないのである。

さらに、税制適格要件には、事業継続要件に限らず、完全支配関係継続要件、支配関係継続要件、従業者引継要件について、会社分割を行う時点でそれらが「見込まれていること」で足りるとされており、実際に継続することまでは要求していない点が問題である。

例えば、会社分割により移転を受けた事業をすぐに廃止したとしても、合理的理由があれば、遡って適格性が問われることはないということであり、資産を簿価で移転をする意味での課税の繰延べ措置についても停止されることもないのである。

[図解 13]

会社分割の区分	税制適格要件	「基本的考え方」における条件
完全支配関係下の 会社分割	① 完全支配関係継続要件 ② 株式交付要件 ③ 按分型交付要件	(1) 資産の移転が独立した事業単位 で行われること
支配関係下の会社分割	① 支配関係継続要件 ② 株式交付要件 ③ 按分型交付要件 ④ 独立事業単位要件 ⑤ 従業員引継要件 ⑥ 事業継続要件	(2) 組織再編成後も移転した事業が 継続すること
共同事業を営むための 会社分割	① 株式交付要件 ② 按分型交付要件 ③ 事業関連性要件 ④ 事業規模要件 又は 経営参画要件 ⑤ 独立事業単位要件 ⑥ 従業員引継要件 ⑦ 事業継続要件 ⑧ 株式継続保有要件	(1) 組織再編成により一つの法人組織 で行うこととした事業が相互に関連 性を有するものであること (2) それぞれの事業の規模が著しく 異なること (3) 資産の移転が独立した事業単位で 行われること (4) それぞれの事業に従事していた 従業員の相当数が引き継がれること (5) 組織再編成後も移転した事業が 継続すること (6) 事業の移転の対価として取得した 株式を継続保有すること

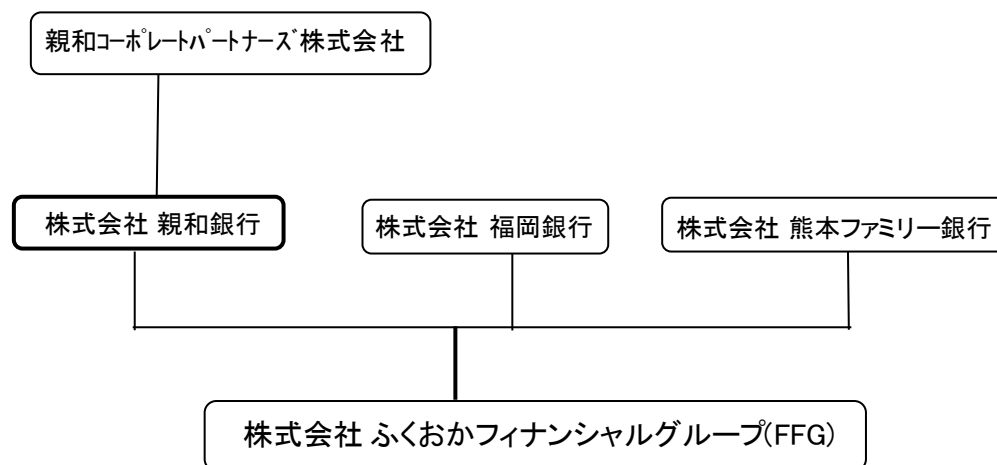
(出所) 田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号 181 頁(税務経理協会,2012 年)を基に筆者が一部修正して作成。

第 2 節 事例を用いた問題点の洗い出し

ここでは、構造上の問題点を浮彫りにするため、福岡銀行グループが行った一連の適格組織再編成が、節税にどのようなインパクトを与えたのか、そして同グループにどのような効果を与えたのか検討する。

(1) 組織再編成の経緯

福岡銀行グループは、大手地方銀行グループであるが、そのグループ構成は【図解 14】のとおりである。福岡銀行グループは、持株会社であるふくおかフィナンシャルグループ(以下、「FFG」という。)とその完全子会社である、福岡銀行、熊本ファミリー銀行及び親和銀行の 3 行によって構成されている。なお、親和コーポレートパートナーズは、平成 21 年 2 月 13 日以降は、福岡銀行の子会社となっている。

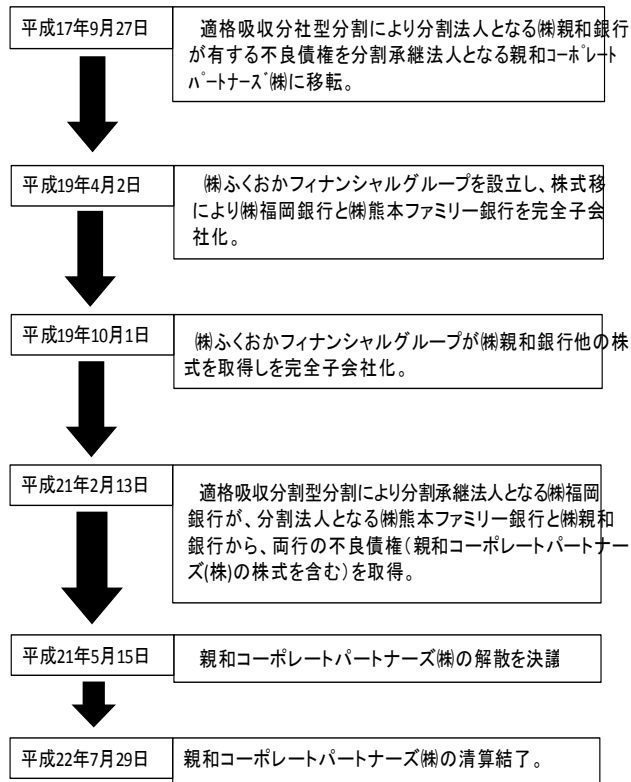


【図解14】福岡銀行グループの構成(平成19年10月1日現在)

(出所) 田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号 182 頁(税務経理協会,2012 年)を基に筆者一部修正して作成。

福岡銀行グループが行った事業組織再編成は、初めに親和銀行が吸収分社型分割により親和コーポレートパートナーズ(株)に不良債権を移転し、次に **FFG** を設立したうえで、福岡銀行・熊本ファミリー銀行と株式移転を行い、親和銀行と株式譲渡を行って3行を完全子会社化した。その後、熊本ファミリー銀行と親和銀行の有する不良債権を吸収分割型分割により福岡銀行へ移転した。一連の組織再編成の流れは、【図解 15】のとおりである。

【図解15】福岡銀行グループの組織再編の一連の流れ



(出所) ㈱九州親和ホールディングス「企業再生支援強化のための会社分割実施のお知らせ～親和コーポレートパートナーズ(株)スタート～」

<https://www.shinwabank.co.jp/release/pdf/00210.pdf>.

㈱ふくおかフィナンシャルグループ『「株式会社ふくおかフィナンシャルグループ」の設立並びに平成20年3月期の通期業績予想について』

http://www.fukuoka-fg.com/news_pdf/070402.pdf.

㈱ふくおかフィナンシャルグループ「株式会社親和銀行の株式の取得(完全子会社化)完了のお知らせ」 http://www.fukuoka-fg.com/news_pdf/20071001_2.pdf.

㈱ふくおかフィナンシャルグループ「当子会社間(㈱福岡銀行及び㈱熊本ファミリー銀行並びに㈱福岡銀行及び㈱親和銀行)における会社分割の実施に関するお知らせ

http://www.fukuoka-fg.com/news_pdf/20090213.pdf.

㈱ふくおかフィナンシャルグループ「子会社(親和コーポレート・パートナーズ株式会社)の解散に関するお知らせ」

http://www.fukuoka-fg.com/news_pdf/20090515_02.pdf.

㈱福岡銀行「有価証券報告書 - 第100期(平成22年4月1日～平成23年3月31

日)」 http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/100_bof.pdf.
により筆者が作成。

(2) 親和コーポレートパートナーズ(株)に対する不良債権の移転と清算

① 会社分割の内容

親和銀行は、FFGの傘下銀行となる前の平成17年9月に、不良債権化した貸出金を会社分割により親和コーポレートパートナーズ(株)(以下、「子会社」という。)に移転した。その移転の時に行った会計処理は、以下のように想定される。

まず、子会社の株式総額(帳簿価額)は平成18年3月末において12,176百万円、平成17年3月末に133百万円であり、このことにより平成18年3月期中において子会社株式の帳簿価額は12,043百万円増加したと算定される。

また、親和銀行の有価証券報告書中の税効果会計に関する注記から子会社株式に係る繰延税金資産が13,429百万円とされている。このことからこれを実行税率40.43%で割り戻せば、将来減算一時差異は33,215百万円と算定される。これは、子会社に移転した貸出金に係る貸倒引当金の有税部分であり、親和銀行は、子会社に含み損約332億円を移転したと考えられる。

したがって、子会社株式の帳簿価額12,043百万円に、将来減算一時差異33,215百万円を加えた45,258百万円が、子会社株式の無税の部分直接償却分を除く税務上の簿価と考えられる⁴¹⁾。

⁴¹⁾ 前述の金額並びに税率及び仕訳は、以下の資料を基に準用し作成した。
田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67巻10号183頁(税務経理協会,2012年).及び
オリックス株式会社,「親和銀行の分割子会社と資本業務提携契約を締結」
http://www.orix.co.jp/grp/pdf/news/050822_ShinwaBankJ.pdf, 2012年10月28日12頃アクセス。
親和銀行,「有価証券報告書,第107期 自平成17年4月1日至平成18年3月31日」
http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/syuka17-2.pdf, 2012年10月28日13頃アクセス。

親和銀行の会社分割時の仕訳（億円）

【会計上】

(借) 子会社株式	120	(貸) 貸出金	313
貸倒引当金	193		

【税務上】

(借) 子会社株式	452	(貸) 貸出金	452
-----------	-----	---------	-----

② 福岡銀行における損失の発生

子会社株式は、平成 21 年 3 月期に行われた会社分割により、福岡銀行が保有することとなったが、子会社は平成 22 年 3 月期に解散を決議し、清算することとなった。清算時の仕訳を想定すると以下のとおりであり、税務上 391 億円の損失が計上されたと想定される⁴²⁾。

福岡銀行における子会社清算時の仕訳(億円)

【会計上】

(借) 受入資産	62	(貸) 子会社株式	120
子会社清算損	58		

【税務上】

(借) 受入資産	62	(貸) 子会社株式	452
子会社清算損	390		

もともと親和銀行が保有していた貸出金に係る含み損が、平成 18 年 3 月期に会社分割により子会社に移転して株式化され、次にその子会社株式に係る損失が、遅くとも平成 23 年 3 月期に福岡銀行において一時に実現したことになる。会社分割が行われなければ、貸倒損失等としてもっと早い時期に親和銀行において実現したはずの損失であった。

この損失の発生は多額の税務上の繰越欠損金を有する親和銀行ではなく、収益力があり、かつ税務上の繰越欠損金がほとんどない福岡銀

⁴²⁾ 前述の金額及び仕訳は、以下の資料を基に準用し作成した。
田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号 183 頁(税務経理協会,2012 年).及び株式会社ふくおかフィナンシャルグループ,「子会社(親和コーポレート・パートナーズ株式会社)の解散に関するお知らせ」
年)http://www.fukuoka-fg.com/news_pdf/20090515_02.pdf#search='%E8%A7%A3%E6%95%A3+%E8%A6%AA%E5%92%8C%E5%BD%BA%E5%BD%B0%E5%BE%8E%E5%BE%9F%E5%BE%9A%E5%BD%B0%E5%BE%84' 2012 年 10 月 28 日 16 時頃アクセス.この「子会社(親和コーポレート・パートナーズ株式会社)の解散に関するお知らせ」における、子会社の平成 21 年 3 月期の純資産は、6,257 百万円と記載されており、この金額を精算時における残余財産の価額として仮定している。

行で実現したことで、青色欠損金の繰越控除制度による節税メリットは 100%享受されることになった【図解 16 参照】と考えられる。

【図解16】 福岡銀行及び親和銀行の税務上の繰越欠損金と収益力の推移 (億円)

		19年3月期	20年3月期	21年3月期	22年3月期	23年3月期	24年3月期
福岡銀行	コア業務純益	600	585	586	598	581	599
	繰越欠損金	0	0	0	262	299	59
親和銀行	コア業務純益	192	127	87	91	90	91
	繰越欠損金	0	754	1,262	1,382	1,309	440

(出所)田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号 184 頁(税務経理協会,2012)及び

株式会社ふくおかフィナンシャルグループ「平成 23 年度決算説明資料」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/kessan/pdf_files/kessan/ffg_2011_setumei.pdf

株式会社福岡銀行「有価証券報告書 - 第 101 期(平成 23 年 4 月 1 日 - 平成 24 年 3 月 31 日)」

<https://info.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?1352250408825>

等の資料を用いて筆者が一部修正して作成。

(3) 熊本ファミリー銀行及び親和銀行の不良債権部門の福岡銀行への移転

① 会社分割の内容

FFG は、平成 21 年 2 月に熊本ファミリー銀行及び親和銀行が有する事業再生事業及び不良債権関連事業を吸収分割型分割により、福岡銀行に移転させた。会計処理は、平成 21 年 3 月期の有価証券報告書によれば【図解 17】のように行われたと考えられる。

【図解17】熊本ファミリー銀行、親和銀行及び福岡銀行における会社分割時の仕訳

(億円)

会社分割時(平成21年2月)			
(会計上の仕訳)			
福岡銀行			
(借方)		(貸方)	
貸出金	2,565	貸倒引当金	1,471
有価証券	124	投資損失引当金	58
その他資産	13	その他負債	11
繰延税金資産	241	繰越利益剰余金	1,403

親和銀行		熊本ファミリー銀行	
(借方)	(貸方)	(借方)	(貸方)
貸倒引当金 1,195	貸出金 1,931	貸倒引当金 276	貸出金 634
投資損失引当金 58	有価証券 124	利益剰余金 437	その他資産 6
その他負債 11	その他資産 7		繰延税金資産 73
利益剰余金 966	繰延税金資産 168		

福岡銀行の決算時の仕訳(平成21年3月)	
繰延税金資産 256	法人税等調整額 256

この会社分割による将来減算一時差異の増加
法定実効税率を40.4%と仮定する。

$$(241+256) \div 40.4\% = 1,230$$

(出所)田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号
185 頁(税務経理協会,2012)及び

株式会社福岡銀行「有価証券報告書 - 第 98 期(自 平成 20 年 4 月 1 日 至 平成 21
年 3 月 31 日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/bof_yuka98.pdf

株式会社ふくおかフィナンシャルグループ「平成 20 年度決算説明資料」

[http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/kessan/pdf_files/kessan/ffg_2008_setumei.p
df](http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/kessan/pdf_files/kessan/ffg_2008_setumei.pdf)

の資料を基に一部修正し筆者が作成。

同事業年度の福岡銀行単体の決算において、「会社分割に伴う税効果
益」が 256 億円計上されている。この税効果益 256 億円の意味すると

ころは、熊本ファミリー銀行と親和銀行においては収益力の弱さから貸倒引当金に係る将来減算一時差異の一部を繰延税金資産として計上することができなかったところ、収益力のある福岡銀行に移転されたことにより計上できることになった金額であると考えることができる。

2つの銀行から引き継いだ繰延税金資産 241 億円を加えた 497 億円は、その大部分が貸倒引当金の有税繰入分に対応するものと仮定すると、貸倒引当金に係る将来減算一時差異は、実効税率を 40.4% とすると 1,230 億円程度と想定される。

言い換えればこの分割により熊本ファミリー銀行と親和銀行は福岡銀行に対して 1,230 億円の含み損を移転したと考えられるのである。

② 福岡銀行における損失の発生

福岡銀行に移転した 1,230 億円の含み損が実現した場合において、「特定資産の譲渡等損失額の損金不算入（法税第 62 条の 7）」の適用があったのであろうか。

特定資産の譲渡等損失額の損金不算入（法税第 62 条の 7）は要約すると「法人と支配関係法人との間でその法人を分割承継法人とする特定適格分割が行われた場合に、その分割承継法人と支配関係法人との間に特定分割事業年度開始の日の 5 年前の日、その分割承継法人となる法人の設立の日又はその分割法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係がある時は、その分割承継法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その分割承継法人の各事業年度の損金の額に算入されない」とする規定である。

仮に、同条の適用を受けることになれば、福岡銀行は適用期間内における分割法人である 2 つの銀行からの移転資産に係る損失を税務上損金に算入できないことになる。

ゆえに、「特定資産の譲渡等損失額の損金不算入（法税第 62 条の 7）」の適用があったか否かの検討を行う。【図解 18】において、親和銀行では、平成 21 年 3 月期には将来減算一時差異が前年対比で 1,390 億円減少しており（【図解 18】の B）、熊本ファミリー銀行では、同期前年対比で 211 億円減少している（【図解 18】の C）。

この減少した B と C が福岡銀行の平成 21 年 3 月期の将来減算一時差異の前年対比 1,454 億円の増加分（【図解 18】の A）に含まれていると推定する。つまり少なくとも親和銀行と熊本ファミリー銀行の将来

減算一時差異 1,230 億円が福岡銀行に移転していると推測できるのである。

さらに、当該会社分割が実施された平成 21 年 3 月期に 2,130 億円に増加した貸倒引当金の有税残高は、翌期には 1,578 億円に減少するとともに、税務上の繰越欠損金が 262 億円発生している。この事業年度の福岡銀行の税引前当期純利益が 326 億円であるにも関わらず、大幅な損金算入が行われたことをみれば、法 62 条の 7 の適用はなかったものと想定される。

さらに、福岡銀行における節税効果は、【図解 19】のとおり福岡銀行の平成 22 年 3 月期から平成 24 年 3 月期までの各期の決算において「法人税、住民税及び事業税」に計上されている金額が、法人に係る住民税及び法人に係る事業税の外形標準課税等と想定される程度の低額であることから読み取れる。

【図解18】 三行の会社分割による将来減算一時差異の異動

法定実行税率を40.4%と仮定して算出。

	貸倒引当金に係る数値	20年3月期	21年3月期	前期対比		22年3月期	23年3月期
福岡銀行	繰越税金資産 (百万円)	27,288	86,042		← A	63,764	58,272
	将来減算一時差異 (億円)	675	2,130	1,454		1,578	1,442
	繰越税金資産 (百万円)	-	-	-		10,570	12,086
	将来減算一時差異 (億円)	-	-	-		262	299
親和銀行	貸倒引当金に係る数値	20年3月期	21年3月期	前期対比	← B	22年3月期	23年3月期
	繰越税金資産 (百万円)						
	将来減算一時差異 (億円)	1,676	286	-1,390		7,958	7,612
						197	188
熊本F銀行	貸倒引当金に係る数値	20年3月期	21年3月期	前期対比	← C	22年3月期	23年3月期
	繰越税金資産 (百万円)						
	将来減算一時差異 (億円)	317	107	-211		4,166	4,603
						103	114

(出所) 田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号 183 頁(税務経理協会,2012)

株式会社 福岡銀行,「有価証券報告書一第 98 期(平成 20 年 4 月 1 日ー平成 21 年 3 月 31 日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/bof_yuka98.pdf

株式会社 福岡銀行,「有価証券報告書一第 100 期(平成 22 年 4 月 1 日ー平成 23 年 3 月 31 日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/100_bof.pdf

株式会社 親和銀行,「有価証券報告書―第110期(平成20年4月1日―平成21年3月31日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/swb_yuka110.pdf

株式会社 親和銀行,「有価証券報告書―第112期(平成22年4月1日―平成23年3月31日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/112_sw_b.pdf

株式会社 熊本ファミリー銀行,「有価証券報告書―第17期(平成20年4月1日―平成21年3月31日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/kfb_yuka17.pdf

株式会社 熊本ファミリー銀行,「有価証券報告書―第17期(平成20年4月1日―平成21年3月31日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/19_kfb.pdf

の資料を基に一部修正し筆者が作成。

【図解19】福岡銀行の決算の推移

* 福岡銀行の平成21年3月期から平成24年3月期までの損益計算書の税引前当期純利益以下の部分を抜粋

福岡銀行の決算	(百万円)			
	21年3月期	22年3月期	23年3月期	24年3月期
税引前当期純利益	11,371	32,584	46,149	41,596
法人税、住民税及び事業税	14,821	134	119	206
過年度法人税等	—	-268	—	—
法人税等調整額	-29,892	-972	19,340	21,239
法人税等合計	-15,070	-1,106	19,460	21,445
当期純利益	26,442	33,960	26,689	20,150

(出所) 田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号 186 頁(税務経理協会,2012)

株式会社 福岡銀行,「有価証券報告書―第99期(平成21年4月1日―平成22年3月31日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/bof_yuka99.pdf

株式会社 福岡銀行,「有価証券報告書―第101期(平成23年4月1日―平成24年3月31日)」

http://www.fukuoka-fg.com/zaimu/financial_report/pdf_files/101_bof.pdf

の資料を基に一部修正し筆者が作成。

(4) 当該組織再編における節税メリットと構造上の問題点

福岡銀行は、一連の組織再編行為により、課税所得ベースで、子会社株式に係る含み損約 390 億円と、熊本ファミリー銀行、親和銀行の 2 行から移転を受けた貸出金に係る含み損約 1,230 億円の合計約 1,620 億円について、青色欠損金の繰越控除制度を活用した節税メリットを享受している。

実効税率を 40.4%と仮定すれば、地方税と併せて節税額は 654 億円に上ることになる。これは、会社分割税制を活用しなければ、分割承継会社である福岡銀行においては、享受できなかったはずのメリットではないだろうか。

筆者は、会社分割税制における構造上の問題点がここに存在していると考ええる。つまり「移転資産に対する支配の継続」を担保するような適格要件自体が存在しておらず、「移転資産に対する支配の継続」が絶たれた場合にも、課税繰延べ措置は停止されないという点に問題があり、さらに分社型分割により損金又は益金の算入時期を意図的に調整することが可能であるという点が大きな問題ではないかと考えるのである。

福岡銀行グループの例でいえば親和銀行が子会社に移転した資産について、譲渡や貸倒れによる損失が実現したとしても、分割法人である子会社株式の評価損の計上はその時点では行われず、結果的に子会社の清算まで、損金の算入は繰り延べられたのである。

また、分割型分割により熊本ファミリー銀行と親和銀行が福岡銀行に移転した資産については、譲渡や貸倒れ等によって損失が実現したとしても、分割法人である熊本ファミリー銀行と親和銀行において損金に算入されることは永久にないことになる。

適格分割にあつては分割承継法人も移転資産の簿価引継ぎが強制されている。これにより、移転資産が有する含み損益も分割承継法人に移転することとなる。

これは、収益力のない法人から、グループ内の収益力のある法人へ含み損を有する資産を移転したうえで、実現損失を計上して節税することも可能となることを意味しているのである。

他方、含み益のある資産を移転する場合もあり得るが、福岡銀行のグループの事例でいえば、子会社株式の含み損及び熊本ファミリー銀行並びに親和銀行の貸出金の含み損が合計で 1,620 億円程度が福岡銀

行に移転している。

会社分割においては、分割法人と分割承継法人との間に収益力の差があるのは当然であり、この差を利用した節税が可能になる。これは含み損益の付け替えが適格分割に該当し、かつ、一定の条件を満たしさえすれば意図的に行うことが可能であることからやはり分割承継法人における移転資産の簿価引継ぎには、問題があると提起したい。

第 3 節 会社分割における二重課税を問題点とした論文の検証

会社分割については、二重課税が生じているのではないかとの指摘がある。二重課税とは、「同一の課税物件(課税の対象)に対して二度以上重複して課税すること。」をいう⁴³⁾。

本節では、2004 年に税理 47 巻 13 号 17.25 頁において掲載された中田幸康氏「会社分割における二重課税と実務の留意点」(以下、「中田論文」という。)を検証し、中田氏が提起している二重課税・三重課税の発生が会社分割における問題点となりうるのか検証してみたい。

第 1 項 中田論文の検証内容

(1) 検証の前提条件

中田論文を検証していくにあたり、論文中の数値を簡略化するため資産の簿価・時価の設定価額及び法定実効税率の値を簡単な数値に置き換えて検証している。

中田論文では、検証にあたり会社分割の一連の流れを①分割前②分割時③分割承継法人株式の売却時④移転資産の売却時⑤分割法人株式の売却時の 5 つの時点ごとに分割法人、分割承継法人及び分割法人の株主の 3 者がどのような潜在的租税債務を有しているかという視点に

⁴³⁾ 金子宏・新堂幸司他(編)『法律学小辞典(第 4 版)』951 頁(有斐閣,2005 年)。

これに対して木村弘之亮教授は、「二重課税の概念には様々な意義が付されており、概念形式上誤った意義を与えられたものである。」として、二重課税の正式な定義は、統一されていないことを指摘している。その上で、独自に「二重負担」という用語を用いて、二重負担については、「つねに同一の原初的租税高権の領域内に行われる。」と定義している。一方、二重課税については、「つねに複数の原初的租税高権から生じる。」とした上で、「原初的課税当局間における競合を前提とする。」と定義している。木村弘之亮「二重課税の概念」法學研究 72 巻 2 号 1 頁(慶應義塾大学法学部内法学会,1999 年)。

たち検討している。さらに、適格分社型分割と非適格分社型分割及び適格分割型分割と非適格分割型分割の場合において最終的な租税負担がどれ位生じているのかについても検証している。

〔中田論文における検証に用いる会社分割の一連の流れ〕

- ① 分割法人 X 社が分割承継法人 Y 社に会社分割により、分割対象資産を移転する。
- ② 会社分割を行った年の n 年後に X 社が Y 社の株式を売却する。
- ③ 会社分割を行った年の $(n+1)$ 年後に Y 社が分割により受け入れた移転資産を売却する。
- ④ 会社分割を行った年の $(n+2)$ 年後に X 社の株主 a が X 社の株式を売却する。

〔中田論文における前提条件〕

A n 年後とは、5 年超の年数とする。筆者は、この 5 年超という理由を法人税法第 62 条の 7 に規定する「特定資産譲渡等損失の損金算入制限」の適用を受けないことを想定しているためであると考える。

B 単純化して検証していくため、Cash に対する時間的価値は考慮しない。

C 会社分割の時点以前から X 社・Y 社ともに繰越欠損金は、生じていない。

D 移転資産の含み損益の額は、一連の流れにおいて常に同額である。

E 分割法人の利益積立金の額は 0 とする。

F 株主における分割法人株式の簿価と分割法人の簿価純資産額は、一致している。

G 計算上、法人税等の法定実効税率を 40%、株主の税率を 50% と仮定する。

(2) 分割法人 X 社が有している潜在的租税債務

X 社は、簿価 1,000 万円、時価 1,000 万円の船舶と簿価 2,000 万円、時価 4,000 万円の土地を有している。つまり、土地に関しては、含み益が 2,000 万円生じているということである。

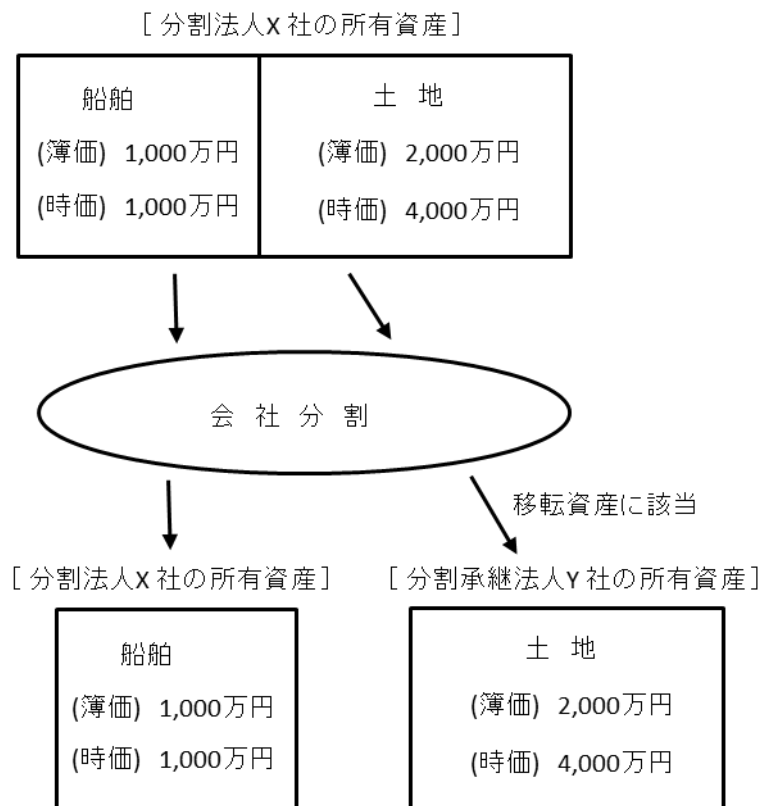
この土地を時価 4,000 万円で譲渡したとすると含み益 2,000 万円に対して課税が発生することとなる。発生税額は、2,000 万円に 40% を乗じた 800 万円である。これは、X 社が潜在的に課税を受ける可能性

を有しており、つまり、潜在的租税債務を負っている状態にあると言えるのである。さらに、X 社の株主である a が有している株式に対しても潜在的租税債務が内包されている状態であると考えられる。

なぜなら、X 社が有している土地に係る含み益 2,000 万円が生じていることにより X 社株式の時価が簿価よりも上回っているためである。X 社株式の時価は、船舶の時価 1,000 万円と土地の時価 4,000 万円の合計額 5,000 万円から潜在的租税債務である 800 万円を控除した 4,200 万円となる。

さらに、譲渡した場合の想定される発生税額は、X 社株式の時価 4,200 万円から簿価 3,000 万円を控除した 1,200 万円に 50% を乗じた 600 万円となる。つまり株主 a においても潜在的租税債務が 600 万円存在していると言える。この場合において X 社と株主 a がいずれも潜在的租税債務を負っていると言え、つまり潜在的二重課税が発生する可能性を有しているのである。

〔図解 20〕 資産の移転のイメージ



(3) 分社型分割により会社分割を行った場合

1 適格分割に該当した場合

① 分割時

分割法人 X 社が適格分社型分割により (2) の土地を分割承継法人 Y 社に移転した場合には、Y 社への土地の価額は、簿価により移転することとなる。

つまり、X 社が有していた土地の含み益 2,000 万円は分割時には実現せず、課税は繰り延べられることになる。

では、当該分割により潜在的租税債務はどのように変化したのであろうか。適格分割に該当した場合には、移転資産の含み益 2,000 万円は Y 社に移転したことになる。つまり Y 社が潜在的租税債務 800 万円を内包していることになる。

一方、分社型分割において Y 社から株式の交付を受けるのは、X 社であるが、適格分割に該当した場合に X 社における Y 社株式の取得価額は移転資産の簿価 2,000 万円となる。しかし、Y 社株式の価値は移転資産である土地の含み益 2,000 万円を内包しているため、Y 社株式にも含み益が発生していると考えられる。

すなわち、分割法人にも潜在的租税債務として Y 社の全資産の時価 3,200 万円(移転資産である土地の時価 4,000 万円から潜在的租税債務 800 万円を控除した額)から全資産の簿価 2,000 万円を控除した 1,200 万円に 40% を乗じた金額 480 万円が発生しているのである。

また、株主 a が所有している X 社株式の簿価は、分社型分割によっては変化せず、X 社株式の含み益及び潜在的租税債務は内包していることとなる。

しかし、会社分割を行ったことによりその金額は、X 社の全資産の時価 5,000 万円から会社分割により X 社において発生した潜在的租税債務 480 万円と分割前に存在していた潜在的租税債務 800 万円を控除した 3,720 万円から X 社の全資産の簿価 3,000 万円を控除した金額つまり含み益 720 万円に 50% を乗じたに 360 万円に変化することとなる。

その結果、適格分割に該当した場合には、分割時点での課税は発生しないものの、課税主体となる Y 社、X 社及び株主 a の 3 者に移転資産の含み益が帰属することとなり、潜在的租税債務も 3 者に発生することになる。

これは、潜在的な三重課税が発生していることを意味するものと考え

えられるのである。

② Y 社株式売却時

n 年後に X 社が Y 社株式を譲渡した場合においては、含み益 1,200 万円の実現に伴い潜在的租税債務 480 万円も実現する。つまり、X 社において 480 万円の課税が発生するのである。

③ 移転資産の売却時

Y 社が、移転資産である土地を(n+1)年後に第三者に譲渡した場合においては、Y 社では土地の含み益 2,000 万円がダイレクトに実現するとともに、潜在的租税債務 800 万円も実現する。つまり、Y 社において 800 万円の課税が発生するのである。

④ X 社株式売却時

株主 a が(n+2)年後において、X 社株式を売却した場合には、株主 a において存在していた含み益 720 万円の実現とともに潜在的租税債務 360 万円が実現される。つまり 360 万円の課税が発生するのである。

2 非適格分割に該当した場合

① 分割時

非適格分割に該当した場合においては、移転資産である土地は時価により Y 社に移転することになる。よって、土地の含み益 2,000 万円が分割時に実現することとなり、潜在的租税債務 800 万円も実現することになる。つまり、X 社において課税が発生するのである。一方、Y 社は、時価で資産を受け入れていることとなり、含み益は存在せず潜在的租税債務も存在しないこととなる。

また、X 社における資産の簿価は、Y 社から取得した株式 4,000 万円、移転せずに X 社が所有している船舶の価額 1,000 万円の合計額 5,000 万円から土地の譲渡により生じた租税負担額 800 万円を控除した 4,200 万円となる。

したがって、X 社においても含み益及び潜在的租税債務は、存在しないこととなる。株主 a では、分社型分割では、X 社の簿価は変化しないため、X 社の全資産の時価 4,200 万円から簿価 3,000 万円を控除した金額つまり含み益である 1,200 万円に 50%を乗じた 600 万円が潜在的租税債務となる。

② Y 社株式売却時

X 社が n 年後に Y 社株式を売却したとしても、課税は発生しないこととなる。これは、移転資産を時価で譲渡したことにより Y 社株式の簿価と時価が同額であり、含み益も生じておらず、潜在的租税債務がないからである。

③ 移転資産の売却時

移転資産である土地の譲渡についても、②のとおり時価での譲渡が行われており含み益も潜在的租税債務もないことから課税は発生しない。

④ X 社株式売却時

株主 a が X 社株式を売却した場合においては、X 社株式が内包していた含み益 1,200 万円が実現するとともに潜在的租税債務 600 万円が実現することから租税負担額が 600 万円発生することとなる。

(4) 分割型分割により会社分割を行った場合

1 適格分割に該当した場合

① 分割時

分割型分割においても、適格分割に該当する場合には、移転資産に含まれる含み益が Y 社に移転することになり、Y 社において潜在的租税債務を有することとなる。

X 社においては含み益を有する資産(土地)を会社分割により移転しており、それ以外の資産(船舶)は、含み益を有していないため、会社分割後において X 社には、含み益及び潜在的租税債務は存在していない。分割型分割において株主 a は、X 社及び Y 社の両社の株式を保有することになる。

Y 社の潜在的債務は、Y 社株式の簿価と Y 社の価値が異なることとなるため、Y 社の潜在的含み益は時価 4,000 万円から簿価 2,000 万円と控除した 2,000 万円となり、潜在的租税債務は 2,000 万円に 40%を乗じた 800 万円となる。これにより Y 社株式の価値は 4,000 万円から潜在的租税債務 800 万円を控除した 3,200 万円となる。一方、株主 a の潜在的租税債務は取得する Y 社株式の価値の価額 3,200 万円から Y 社株式の簿価 2,000 万円を控除した金額つまり、含み益である 1,200 万円に 50%を乗じた 600 万円となる。

② Y 社株式売却時

株主 a が保有する Y 社株式を売却した場合には、Y 社株式が内包している含み益 1,200 万円及び潜在的租税債務 600 万円が実現する。つまり租税負担額が 600 万円発生する。

③ 移転資産の売却時

会社分割により移転された土地を売却した場合には、Y 社において移転資産である土地の含み益 2,000 万円及び潜在的租税債務 800 万円が実現する。つまり租税負担額が 800 万円発生することになる。

④ X 社株式売却時

X 社株式には、含み益及び潜在的租税債務が内包されていないため株主 a が X 社株式を売却した場合には、課税は生じないこととなる。

2 非適格分割に該当した場合

① 分割時

分社型分割と同じく分割型分割においても移転資産となる土地は、時価 4,000 万円をもって Y 社に移転される。これは、移転資産に内包されている含み益 2,000 万円が、分割時に実現することを意味しており、つまり潜在的租税債務 800 万円の実現に伴い、800 万円の課税が X 社において実現する。

また、X 社における移転後の簿価は、船舶 1,000 万円から潜在的租税債務 800 万円を控除した 200 万円となり、これが X 社における時価にもなる。したがって、分割法人においても含み益及び潜在的租税債務は発生しない。一方、Y 社では、移転資産を時価で受け入れているため含み益及び潜在租税債務は発生することはない。

株主 a についてはどうであろうか。株主 a が保有する X 社株式の価値は、流出額を考慮にいれて計算することになるため、X 社株式の簿価 1,000 万円から X 社における潜在的租税債務 800 万円を控除した 200 万円となる。

さらに、株主 a が内包している潜在的租税債務は X 社株式の時価である 200 万円から簿価 1,000 万円を控除した金額つまり含み損である -800 万円に 50% を乗じた -400 万円となる。

一方、株主 a が保有する Y 社株式の価値については、移転資産である土地の時価 4,000 万円がそのまま Y 社株式の価値となるため Y 社株式の簿価 2,000 万円と時価 4,000 万円の差額 2,000 万円が含み益とな

り、潜在的租税債務は、含み益 2,000 万円に 50%を乗じた 1,000 万円となる。

② Y 社株式売却時

株主 a が Y 社株式を譲渡した場合には、株主 a が内包している含み益 2,000 万円及び潜在的租税債務 1,000 万円が実現することとなり、1,000 万円の課税が発生する。

③ 移転資産の売却時

Y 社が X 社から移転を受けた土地を売却した場合には、そもそも移転資産である土地には、含み益及び潜在的租税債務は存在していないため、売却時に租税は発生しない。

④ X 社株式売却時

株主 a が保有する X 社の株式を売却した場合には、X 社株式が内包している含み損－800 万円、それに伴う負の潜在的租税債務 400 万円が実現することになり、負の潜在的租税債務は課税を減少させる効力を有していることから売却時に課税の減少として 400 万円が実現される。

第 2 項 検証結果と中田氏が提起する問題点

(1) 分社型分割の検証結果

上記(3)における適格分社型分割・非適格分社型分割両者の潜在的租税債務及び租税負担等の各時点の数値をまとめると【図解 21】及び【図解 22】のとおりである。中田論文では、検証の結果を次のように整理している。

租税分担の合計額を比べると適格分社型分割によった場合は、1,640 万円であり、非適格分社型分割によった場合は、1,400 万円となる。つまり、非適格分社型分割による課税負担のインパクトが、適格分社型分割による課税のインパクトよりも小さいことが判明する。

この両者の相違点は、適格分社型分割の場合には、分割法人 X 社・分割承継法人 Y 社・株主 a に対して課税が発生する。これは、X 社が保有する土地を適格分割により簿価で Y 社に移転したことにより、含み益が Y 社において実現したためである。

これは、会社分割という行為によって適格分社型分割では、三者間において課税が発生することとなり、実質的に三重課税が行われるこ

とを意味している。

一方、非適格分社型分割の場合には、移転資産を時価で移転することから分割時においてその移転資産が内包する含み益及び潜在的租税債務は X 社において実現されるため分割承継法人 Y 社には課税が発生せず、分割法人 X 社と株主 a の二者において課税が発生することとなり、非適格の分社型分割の場合は二重課税が発生することとなる。

【図解 21】 適格分社型分割の場合の租税負担額の実現までの流れ

(単位: 万円)

	分割前		① 分割時		② Y社株式売却時		③ 移転資産(土地)の売却時		④ X社株式売却時	
分割法人X社 (実効税率: 40%)	全資産簿価	3,000	Y社株式簿価	2,000	残留資産簿価	1,000	—	—	—	—
	全資産時価	5,000	Y社株式時価	3,200	残留資産時価	1,000	—	—	—	—
	潜在的租税債務	800	残留資産簿価	1,000	—	—	—	—	—	—
	—	—	残留資産時価	1,000	Cash	2,720	—	—	—	—
	—	—	潜在的租税債務	480	租税負担額	480	—	—	—	—
分割承継法人Y社 (実効税率: 40%)	—	—	純資産簿価	2,000	純資産簿価	2,000	Cash	3,200	—	—
	—	—	純資産価値	4,000	純資産価値	4,000	租税負担額	800	—	—
	—	—	潜在的租税債務	800	潜在的租税債務	800	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
株主 a (税率: 50%)	X社株式簿価	3,000	X社株式簿価	3,000	X社株式簿価	3,000	—	—	Cash	3,360
	X社株式時価	4,200	X社株式時価	3,720	X社株式時価	3,720	—	—	租税負担額	360
	潜在的租税債務	600	潜在的租税債務	360	潜在的租税債務	360	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

(租税負担額 合計) 1,640万円

(出所) 中田幸康「会社分割における二重課税と実務上の留意点」税理 47 巻 13 号 17-25 頁(ぎょうせい, 2004 年)を参考に筆者が作成。

【図解 22】 非適格分社型分割の場合の租税負担額の実現までの流れ

(単位:万円)

	分割前		① 分割時		② Y社株式売却時		③ 移転資産(土地)の売却時		④ X社株式売却時	
分割法人X社 (実効税率:40%)	全資産簿価	3,000	Y社株式簿価	4,000	残留資産簿価	1,000	—	—	—	—
	全資産時価	5,000	Y社株式時価	4,000	残留資産時価	1,000	—	—	—	—
	潜在的租税債務	800	残留資産簿価	1,000	潜在的租税債務	0	—	—	—	—
	—	—	残留資産時価	1,000	Cash	4,000	—	—	—	—
	—	—	潜在的租税債務	0	—	—	—	—	—	—
	—	—	租税負担額	800	—	—	—	—	—	—
分割承継法人Y社 (実効税率:40%)	—	—	純資産簿価	4,000	純資産簿価	4,000	Cash	4,000	—	—
	—	—	純資産価値	4,000	純資産価値	4,000	—	—	—	—
	—	—	潜在的租税債務	0	潜在的租税債務	0	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
株主 a (税率:50%)	X社株式簿価	3,000	X社株式簿価	3,000	X社株式簿価	3,000	—	—	Cash	3,600
	X社株式時価	4,200	X社株式時価	4,200	X社株式時価	4,200	—	—	租税負担額	600
	潜在的租税債務	600	潜在的租税債務	600	潜在的租税債務	600	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

(租税負担額 合計) 1,400万円

(出所) 中田幸康「会社分割における二重課税と実務上の留意点」税理 47 巻 13 号 17-25 頁(ぎょうせい,2004 年)を参考に筆者が作成。

(2) 分割型分割の検証結果

上記(4)における適格分割型分割・非適格分割型分割両者の潜在的租税債務及び租税負担等の各時点の数値をまとめると【図解 23】及び【図解 24】のとおりである。中田論文では、検証の結果を次のように整理している。

分割型分割の場合は、租税負担額が適格・非適格いずれの場合も同額になる。これは、分割型分割の場合は、適格に該当した場合であっても、株主 a が含み益のある Y 社株式を受取るため、X 社においては、潜在的租税債務の発生はなく課税の実現も起こり得ないからである。つまり、適格分割型分割と非適格分割型分割における租税負担は、いずれの場合も二者間においてのみ課税の実現がおこることになる。

これは、いずれの場合も二重課税が発生し、適格分割型分割・非適格分割型分割の課税の差がないことを意味している。上記の結論は、前提条件として現金の時間的価値が不変であることとしているためであり、租税負担が実現する時期のずれを踏まえた場合は適格分割のほうが租税負担の影響が大きくなることに、留意することが必要となる。

【図解 23】 適格分割型分割の場合の租税負担額の実現までの流れ

(単位:万円)

	分割前		① 分割時		② Y社株式売却時		③ 移転資産(土地)の売却時		④ X社株式売却時	
分割法人X社 (実効税率:40%)	純資産簿価	3,000	残留資産簿価	1,000	—	—	—	—	—	—
	純資産価値	5,000	残留資産時価	1,000	—	—	—	—	—	—
	潜在的租税債務	800	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
分割承継法人Y社 (実効税率:40%)	—	—	純資産簿価	2,000	純資産簿価	2,000	Cash	3,200	—	—
	—	—	純資産価値	4,000	純資産価値	4,000	租税負担額	800	—	—
	—	—	潜在的租税債務	800	潜在的租税債務	800	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
株主 a (税率:50%)	X社株式簿価	3,000	X社株式簿価	1,000	—	—	—	—	Cash	1,000
	X社株式時価	4,200	X社株式時価	1,000	—	—	—	—	—	—
	潜在的租税債務	600	Y社株式簿価	2,000	Cash	2,600	—	—	—	—
	—	—	Y社株式時価	3,200	租税負担額	600	—	—	—	—
	—	—	潜在的租税債務	600	—	—	—	—	—	—

(租税負担額 合計) 1,400万円

(出所) 中田幸康「会社分割における二重課税と実務上の留意点」税理 47 巻 13 号 17-25 頁(ぎょうせい,2004 年)を参考に筆者が作成。

【図解 24】 非適格分割型分割の場合の租税負担額の実現までの流れ

(単位:万円)

	分割前		① 分割時		② Y社株式売却時		③ 移転資産(土地)の売却時		④ X社株式売却時	
分割法人X社 (実効税率:40%)	純資産簿価	3,000	残留資産簿価	1,000	—	—	—	—	—	—
	純資産価値	5,000	残留資産時価	1,000	—	—	—	—	—	—
	潜在的租税債務	800	租税負担額	800	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
分割承継法人Y社 (実効税率:40%)	—	—	純資産簿価	4,000	純資産簿価	4,000	Cash	4,000	—	—
	—	—	純資産価値	4,000	純資産価値	4,000	—	—	—	—
	—	—	潜在的租税債務	0	潜在的租税債務	0	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
株主 a (税率:50%)	X社株式簿価	3,000	X社株式簿価	1,000	—	—	—	—	Cash	600
	X社株式時価	4,200	X社株式時価	200	—	—	—	—	租税負担額	-400
	—	—	潜在的租税債務	-400	—	—	—	—	—	—
	潜在的租税債務	600	Y社株式簿価	2,000	Cash	3,000	—	—	—	—
	—	—	Y社株式時価	4,000	租税負担額	1,000	—	—	—	—
	—	—	潜在的租税債務	1,000	—	—	—	—	—	—

(租税負担額 合計) 1,400万円

(出所) 中田幸康「会社分割における二重課税と実務上の留意点」税理 47 巻 13 号 17-25 頁(ぎょうせい,2004 年)を参考に筆者が作成。

(3) 検証結果を受けての中田氏の提言

検証結果を受け中田氏は、二重課税・三重課税の問題は、会社分割税制特有の構造上の問題というよりも、株式を発行する法人の純資産額とその法人の株式価値が連動する我が国における制度自体に問題の所在があると述べている。

そのうえで、この検証によって少なくとも会社分割税制においては、二重課税が有している構造のために、含み益を内包している資産を移転した場合において、「適格会社分割」に該当したケースが「非適格会社分割」に該当したケースよりも最終的に租税負担額が大きくなる可能性を持っていることが判明したとしており、会社分割の実施を想定している企業においては、二重課税等の影響つまり最終的な租税負担額を考慮にいて会社分割を実施する必要もあると述べている。さらに適格分割により資産の移転を行った場合には、その含み益を分割承継法人の意思により恣意的に潜在的租税債務の発生つまり租税負担を実現させることが可能である等、移転資産の含み損益の付け替えの問題が二重課税の問題にも影響を及ぼしており、法人が租税負担額の操作を課税上できうることも大きな問題点ではないかと提起している。

また、会社分割後に移転資産・負債において新たに発生した含み益・含み損について除外したとしても、会社分割時点において、内包している含み益・含み損については、文字通り会社分割という経済行為によって発生する問題であるため、会社分割税制特有の問題点として考えることも必要なのではないかとの提起も行っている。

第3項 中田論文に対する筆者の見解と新たな問題点の提起

(1) 中田論文に対する筆者の見解

第1項では、中田氏が提言する問題点を明確にするため中田論文を検討した。中田論文では会社分割によって二重課税・三重課税が発生する可能性が多くあることを明確に述べている⁴⁴⁾。

⁴⁴⁾ 二重課税を回避する手段として中田氏は、「分割承継法人が承継資産の含み益と同額だけ分割法人に配当を行えば厳密な意味では二重課税の問題が回避されるのと同様の経済的効果が得られる。」と述べている。中田幸康「会社分割における二重課税と実務上の留意点」税理 47 巻 13 号 17-25 頁(ぎょうせい,2004 年)。

しかし、筆者は本当に二重課税・三重課税と呼べるものなのか疑問を持つ。何故なら、中田氏が述べているようにこの問題の根本的な部分は、法人の純資産額とその法人の株式価値が連動する我が国の制度にある。会社分割における租税負担について潜在的租税債務という概念を用いて二重課税・三重課税の発生を検証したとしても、実際にある事実に対して課税がされた場合に再度同一の事実に対して課税が行われることはないと考えるのである。

さらに、分割の時点において会社分割に係る法人等が将来にわたり会社分割後の企業の見通しを高い確率で想定することは非常に困難であると考ええる。会社分割における分割法人、分割承継法人、株主において様々な要因を想定した場合には、幾通りもの租税負担が生じる結果となりこの問題の重要性は低くなるのではないかと考えるのである。

(2) 中田論文の検証を通じての筆者が考える問題点

中田論文では、会社分割が行われた場合における潜在的な二重課税・三重課税の発生についての検証を行い、その検証の結果生じた問題点を提起している。しかし、筆者は中田論文の検証を通じて別の問題があるのではないかと考えるのである。

それは、株主が株式を譲渡した場合における譲渡課税の取扱いが法人と個人とで異なることが問題ではないかということである。会社分割により分割承継法人の株式の交付を受ける株主が法人であるか個人であるかで譲渡時における租税負担額が異なることが問題であると提起したい。

会社分割により交付を受ける株式の価値は、法人株主であっても個人株主であっても同じではないだろうか。そうであるならば交付を受けた株式を譲渡した場合に生じる租税負担額が両方で相違することに筆者は疑問を覚えるのである。

また、補足的な指摘事項として中田論文中では、個人株主が譲渡した場合における税率を 50%としているが、現行制度上では 20%相当として検証するのが妥当であると考ええる。

第 5 章 グループ法人税制との関係性

本章では、会社分割税制とグループ法人税制の関係性を確認し、会社分割税制との相違点を明らかにしたうえで問題点を探る。第 1 節では、グループ法人税制の概要を述べる。第 2 節では、税制適格会社分割とグループ法人税制との関連性を検討し最後に第 3 節において会社分割税制とグループ法人税制の課税の繰延べの観点からその取扱いの整合性について問題点を提起したい。

第 1 節 グループ法人税制の概要

第 1 項 グループ法人税制の制度趣旨

平成 22 年度の税制改正(平成 22 年 3 月 31 日法律第 6 号)において、グループ税制の導入が行われた。この改正は、法人税の制度改革という観点からは、平成 13 年度税制改正において導入された組織再編税制、平成 14 年度税制改正において導入された連結納税制度に並ぶ大規模な改正である。

グループ法人税制導入の趣旨は「企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保するため」⁴⁵⁾として税制の見直しを行い、「組織再編制度、連結会計制度等を背景とした、グループ法人の一体的運営が加速している近年の実務を踏まえ、実態に即した課税制度を新たに立案する」⁴⁶⁾というものである。

平成 22 年度の税制改正(以下、「税制改正」とする)前の組織再編税制では、適格組織再編と非適格組織再編が峻別され、いわゆるグルー

⁴⁵⁾ 財務省、「平成 22 年度税制改正大綱」

http://www.cao.go.jp/zei-cho/etc/2009/_icsFiles/afieldfile/2010/11/18/211222taikou.pdf

(2012 年 9 月 18 日 15 時頃アクセス)。

⁴⁶⁾ 経済産業省、「資本取引に係る取引等に係る税制についての勉強会」の論点整理

<http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004594/index04a.pdf>(2012 年 9 月 18 日 17 時頃アクセス)。

ブ内組織再編(50%超の支配関係にある法人間での組織再編)と共同事業の組織再編(50%以下の支配関係にある法人間での組織再編)とを比較させる形で、適格要件等が論じられることが少なくなかった。さらに、グループ内組織再編の場合は共同事業の組織再編の場合に比して、税制適格要件が緩和されているが欠損金等の損金算入制限が課せられる場合もあり、慎重な対応が必要とされていた。

税制改正後はグループ法人税制の導入を契機として、法人税法上、新たに「支配関係」・「完全支配関係」の定義が置かれることとなった。

この新たに定義された「支配関係」・「完全支配関係」については、会社分割税制における適格要件の判定等においても関係することとなるため、企業グループ内における会社分割については、特に重要となる⁴⁷⁾。これにより、グループ内組織再編を、完全支配関係にある法人間での組織再編と 50%超 100%未満の支配関係にある法人間での組織再編を区別して取り扱うことになった。法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 4 及び法人税法施行令第 4 条の 2 第 1 項では、「支配関係」について規定しており、当事者間の支配関係については、「一の者(一の法人又は個人をいう。以下同じ。)が他の法人の発行済株式数等の 50%超を直接又は間接に保有する関係」と定義し、法人相互の支配関係については、「一の者との間に当事者間の支配関係がある法人間の相互の関係」と定義がされている。

一方、「完全支配関係」については、法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 6 及び法人税法施行令第 4 条の 2 第 2 項において、当事者間の完全支配関係については、「一の者が他の法人の発行済株式数等の全部を直接又は間接に保有する関係」と法人相互の支配関係については、「一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人間の相互の関係」と定義がされている⁴⁸⁾。

完全支配関係においてはいわゆる 100%親子関係が一般的に想定されるが、その射程はもう少し広く従来から規定が存在する連結納税制度における連結完全支配関係の概念をグループ法人単体課税制度さら

⁴⁷⁾ 高野公人「支配関係・完全支配関係の定義と判定」税務弘報 58 巻 9 号 10 頁(中央経済社,2010 年)。

⁴⁸⁾ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法 1』562-563・609 の 11-609 の 16 頁(第一法規)

には組織再編税制にも整合的に適用しようとの意図がみられる⁴⁹⁾。

第2項 グループ法人税制の意義と概要

グループ法人税制とは、グループの一体性に着目し、グループ内の資産の譲渡についてその譲渡損益の計上を繰り延べるなど、グループの一体性を反映した課税を行う税制をいう。つまり、グループ法人税制は、単体納税において一体的経営が行われているという実態を個々の取扱いに反映させる仕組みの総称であるといえる⁵⁰⁾。

法人税制においては、資本関係を通じて支配関係にある法人の集まりを「グループ」と呼称している。基本的には、50%超の資本関係にある法人の集まりを法人税制においては指している。さらに法人税法上の「グループ」を厳密にいうとすれば、法人税法上、「支配関係」又は「完全支配関係」という用語で表現される枠内にある法人の集団ということになると考えられる。

ただし、平成22年度税制改正によって創設されたグループ法人税制は、その適用対象法人が、100%の資本関係にある法人と規定されている。つまりグループ法人税制において「グループ」という場合には、100%の資本関係にある法人の集団に限定されるということになる。

その他グループ法人税制導入により、新たに整備された内容として、現物分配がある。現物分配とは、現物配当つまり会社法における、金銭以外の財産による配当をいう。現物分配が整備される前は、現物配当が行われた場合には、税務上の取扱いとして現物配当を行った法人において配当の対象となった資産の含み益が収益と実現して場合は、課税されるのが原則となっていた。

この取扱いが現物分配の整備により100%グループ内つまり完全支配関係を有する法人間で行われた現物配当については、「適格現物分配」として会社分割税制と同じ組織再編税制の一部として位置づけられることになり、課税を生じさせない手当がされた。さらに、適格現物分配では、会社分割税制等の場合に適格分割等の要件とされる完全支配

⁴⁹⁾ 長谷川芳孝「グループ法人税制と組織再編税制」税務弘報 58 巻 14 号 10 頁(中央経済社,2010 年)。

⁵⁰⁾ 朝長英樹「グループ法人税制の創設趣旨と意義等」税理 53 巻 12 号 48 頁(ぎょうせい,2010 年)。

関係継続要件は、不要であり現物分配直前において完全支配関係となっていることのみが要件となっている⁵¹⁾。

第2節 適格会社分割と非適格会社分割との関連性

会社分割税制について、これまでは、適格・非適格の概念に基づき課税関係が整理されていた。

まず、平成13年度税制改正により、分割については、原則は非適格組織再編として、資産等を時価で移転したものとして、分割法人において資産・負債の譲渡損益を認識し、さらに、分割型分割等の際には、株主においてみなし配当を認識することとされた。これに対して、特例として、税制適格会社分割が定められた。

つまり、グループ内及びグループ外組織再編に応じた税制適格要件を満たすことにより、分割の場合には資産等を帳簿価額で移転したものとして、資産の譲渡損益を繰り延べることとし、また、分割型分割におけるみなし配当も生じないものとされたのである。

グループ法人税制の特例は100%グループ法人間で行われる資産の譲渡以外に、会社分割のような組織再編行為も対象となる。そのため、非適格会社分割に該当した場合であっても、グループ法人税制が適用される場合には、非適格会社分割等を行った際の譲渡損益が繰延べられる⁵²⁾。

ただし、非適格会社分割の場合、原則として、全ての移転資産・負債、そして自己創設のれん(合併等対価と各資産・負債の価額の合計との差額)が譲渡損益の計上の対象となる一方で、グループ法人税制における譲渡損益の繰延べは譲渡損益調整資産と呼ばれる資産が対象とな

⁵¹⁾ 石原恵「現物分配・合併・分割」税務弘報 58 巻 9 号 29 頁(中央経済社,2010 年)。

⁵²⁾ 阿部泰久氏は、グループ法人単体課税制度が会社分割税制を含む組織再編税制に及ぼす影響について「グループ法人単体課税制度は、100%グループ内で行われる組織再編に大きな影響を与えることになる。」として上で「分割等の組織再編も資産の移転であるため、100%グループ内の内国法人間での一定の資産の譲渡取引を課税繰延べとする結果、連結納税を適用する場合も含めて100%グループ内で行われる組織再編では、『非適格』であっても移転される資産が譲渡損益調整の対象となるものである限り課税繰延べ、すなわち非課税となる。」と述べている。阿部泰久「グループ法人単体課税制度の導入と大企業への影響」税研 25 巻 4 号 33 頁(日本税務研究センター,2010 年)。

る。譲渡損益調整資産とは、固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産のみを損益繰延べの対象とし、棚卸資産、売買目的有価証券や簿価 1 千万円未満の資産等は繰延べの対象から除外されている(法第 61 条の 13 第一項、令第 122 条の 14 第一項)のである。

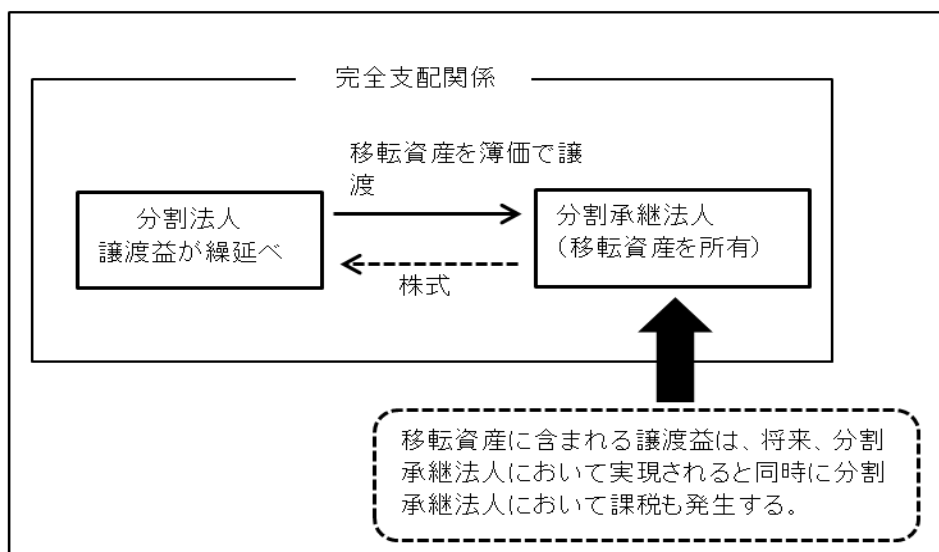
そのため、グループ法人税制の適用を受ける場合には、譲渡損益の繰延の適用を受ける場合であっても、一部の資産や負債については引き続き譲渡損益を計上することになる。

その他、適格会社分割の場合には、資産を簿価で移転できるのに対して、非適格会社分割に該当し、かつ、グループ法人税制の対象となる場合には、あくまで資産の時価譲渡であり、分割法人で認識すべき譲渡損益を一旦繰延べているに過ぎず、一定の事由が生じた際には分割法人で課税の繰延べの停止が行われ課税が実現することとなる。

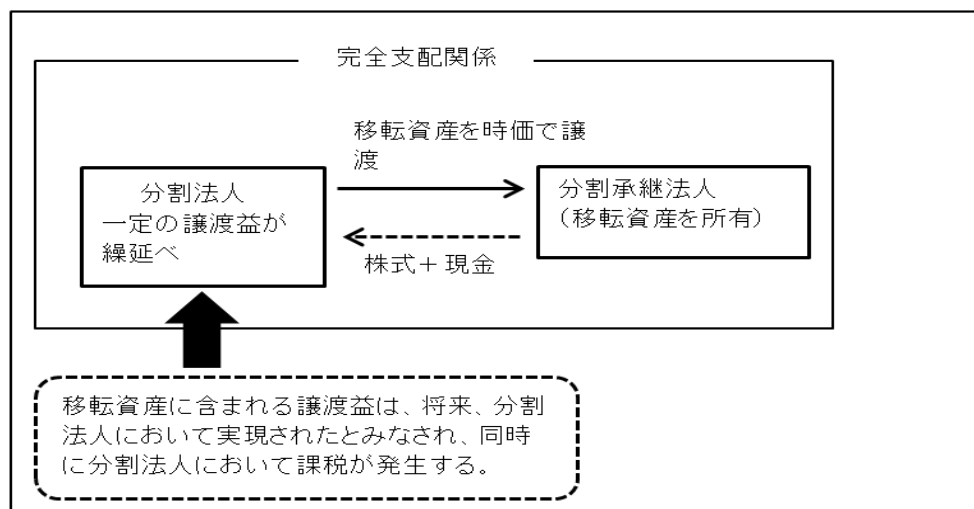
一定の事由とは、譲渡法人又は譲受法人のグループからの離脱、グループ法人への 2 度目の譲渡、移転資産の償却・評価替え・貸倒れ・除却等(法第 61 条の 13 第二項、同条三項、令第 122 条の 14 第四項)をいう。

そのため、適格分割の場合には事後に資産をグループ外に譲渡した際に、譲受法人(分割承継法人)で含み益が課税される(【図解 25】参照)のに対し、非適格分割とグループ法人税制適用の場合には、最初に繰り延べた譲渡益は譲渡法人(分割法人)において課税される(【図解 26】参照)こととなる。

【図解 25】適格分割に該当した場合における譲渡益の実現



【図解 26】非適格分割に該当し、かつ、グループ法人単体課税制度の適用を受ける場合における譲渡益の実現



さらに、グループ法人税制導入前は分割の対価に分割承継法人からの金銭交付を含めることで、条文上は、グループ内であっても非適格分割として、分割法人において移転する資産・負債についての譲渡損益を実現させることが意図的に可能であった。

つまり、グループ法人税制導入前は分割法人に繰越欠損金がある場合には、当該繰越欠損金と譲渡益を相殺することも可能であり、特に分割法人の繰越欠損金が期限切れまじかとなるような場合には繰越欠損金の有効利用の観点から有用であったと考える。

この点においてグループ法人税制導入後は一定の資産の譲渡益について、強制的に繰り延べられることとなった。

前述したように、グループ法人税制は、平成 22 年 10 月 1 日以降に 100%グループ法人間(完全支配関係がある内国法人)で行われる一定の資産の譲渡については課税繰延べの措置が手当てされることになっている。

従来は、グループ法人間において資産や事業の移転を行う場合においては、移転資産・事業の含み益につき課税を生じさせないスキームとして、譲渡取引に代えて、会社分割等の適格組織再編スキームにより無税で資産を移転させることが行われてきた。

改正法施行後は、100%グループ法人間の一定の資産移転については、適格組織再編と並んで譲渡取引により無税で移転することが可能となった。

また、適格組織再編による移転の場合に生じる欠損金等の損金算入

制限の観点からは、適格組織再編よりも譲渡取引を選択したほうが有利になる場合も想定される。

会社分割等の適格組織再編における資産等の「簿価移転」と 100%グループ法人間の資産の「譲渡損益繰延べ」は、いずれも経営資源の効率的な再配分を、税負担を生じさせずに可能にする政策的な税制であるといえる。

しかし両者の制度の目的は同じだが、税務上の取扱いには相違点が存在する。つまり、課税繰延措置の対象となる資産及び取引により、移転時の含み損益の実現の仕方が「簿価移転」と「譲渡損益繰延べ」では異なるため、これらの相違による税負担や発生のタイミングを踏まえたうえで、移転の方法を選択することが必要となる。

両者の相違点を整理すると、適用対象取引については、「簿価移転」は一定の適格要件を満たした内国法人間の会社分割による移転が対象となる取引であり、「譲渡損益の繰延べ」は 100%グループ法人間(完全支配関係がある内国法人間)の譲渡取引が対象となっている。

適用対象資産等については、「簿価移転」は全ての資産及び負債が対象となるが、「譲渡損益の繰延べ」は譲渡損益調整資産のみが対象となる。含み損益の調整項目については、「簿価移転」は資本金等の額で調整し、「譲渡損益の繰延べ」は利益積立金額で調整することになる。

さらに、含み損益の課税を受ける法人については、「簿価移転」は資産の譲受法人つまり分割承継法人が課税を受けるのに対して「譲渡損益の繰延べ」は資産の譲渡法人が課税を受ける。つまり、移転時の含み損益の実現については、「簿価移転」は移転後に含み損益が消失した場合には、将来の時点でも譲受法人において移転時の含み損益は実現することはないが、「譲渡損益の繰延べ」においては資産の譲受法人が譲渡等の事由に該当する行為を行った場合には譲渡法人で実現することになるのである。

譲受法人における取得価額については、「簿価移転」は移転資産の税務上の簿価であるのに対して、「譲渡損益の繰延べ」は移転資産の時価となる。

譲受法人における欠損金、含み損の損金算入制限についても、「簿価移転」は一定の場合には制限を受けるが、「譲渡損益の繰延べ」は制限を受けることはないのである。つまり、譲渡取引による資産の移転に

については、100%の完全支配関係を有する適格会社分割とは異なり繰越青色欠損金の使用の制限や特定譲渡損失等の損金不算入に相当する規定の適用は存在しないこととなる⁵³⁾。

このように、適格会社分割等による「簿価移転」とグループ法人税制が適用される「譲渡損益の繰延べ」では、課税の繰延べという効果は、同じであるにも関わらず、その適用要件・取扱い方法等が大きく相違しているのである。

第3節 課税の繰延べに関する税務上取扱いの整合性の問題点

前節では完全支配関係を有する法人同士が適格会社分割の該当した場合と、完全支配関係を有する法人同士が非適格会社分割に該当し、かつ、グループ法人税制の適用を受けることとなった場合の課税の繰延べに係る両者の取扱いの相違点を論じた。

では、なぜこのような課税の繰延べの効果が同じであるにも関わらず両者においてそれぞれ別個の課税の繰延べ措置が規定されたのだろうか。グループ法人税制の適用法人は、完全支配関係つまり100%の持分関係を有する法人である。

会社分割を行った法人があったとすると、まず完全支配関係があり、かつ税制適格要件に該当すれば税制適格会社分割となり、課税の繰延べの取扱いは、適格会社分割に該当した場合の取扱いに準じて行われることになる。

他方、仮に完全支配関係ではあるが、税制適格要件から外れた会社分割の場合には、完全支配関係を有しているものとして、グループ法人税制における課税の繰延べの取扱いに準じて行われる。

完全支配関係を有する法人については、会社分割における税制適格要件を判定し、要件から外れた場合にはグループ法人税制の適用を受けるのである。つまり、この両者は、完全な無関係ではなく、グループという概念又は、課税の繰延べという視点から見れば十二分に関係性を有しているのではないだろうか。

両者における課税の繰延べは、資産の移転という事象に基因するも

⁵³⁾ 宮口徹「グループ法人間での譲渡取引と組織再編」税経通信 65 巻 6 号 79 頁(税務経理協会,2010 年)。

のであり、この資産の移転は紛れもなく法人税法では「譲渡」とされるものである。ならば、法人税法におけるこの「譲渡」という行為に関して、関係性を有する両者の課税の繰延べの取扱いに大きな相違が生じているという点で問題があると提起したい。

第 6 章 組織再編成税制に係る行為又は計算の否認規定と 組織再編税制に係る文書回答手続きの提案

本章では、会社分割税制の導入とともに新たに設けられた、「組織再編成に係る行為又は計算の否認」規定(法法 132 条の 2)及び事前照会に対する文書回答手続きについての考察を行い、今後の事前照会文書回答手続きについて新たな提案を試みるものである。

近年において企業が行った会社分割税制等を用いたスキームに対して、税務執行当局から「組織再編成に係る行為又は計算の否認」規定(法法 132 条の 2)を税務否認の根拠とした事例が発生している。

考察の視点としては、第 1 節において法人税法第 132 条の 2 の規定について考察する。第 2 節では、筆者が当該規定の濫用を防止するための手法として有用であると考え「事前照会に対する文書回答手続制度」について検討するものとする。第 3 節では、第 1 節と第 2 節で論じた内容を受け、今後の組織再編税制に係る文書回答手続きについて若干の提案をしたい。

第 1 節 組織再編成に係る行為又は計算の否認(法人税法第 132 条の 2)

第 1 項 組織再編成に係る行為又計算の否認規定の趣旨

昭和 40 年に制定された我が国の法人税法は、制定後およそ 30 年もの間大きな改正が行われたことがなかった。それは、経済社会が急速に変化する我が国において、変化の内容が複雑となっていたために十分に対応することができていなかったことを意味する。

この変化に税制面から対応するため、財務省主税局に改正チーム(法人税制企画室)⁵⁴⁾を創設し本格的に研究・検討に入ることになる。平

⁵⁴⁾ 財務省主税局の「法人税制企画室」は、平成 11 年 7 月に設けられ、平成 12 年の金融取引に関する法人税制の抜本改正、平成 13 年の組織再編税制を創設する改正及び平成 14 の連結納税制度を創設する改正を行うことになった。朝長ほか・前掲注 15,5-7 頁。

成 13 年税制改正により導入された組織再編税制(会社分割税制)は、上記のような本格的な我が国の法人税制改革の第 2 回目の改革事項である。抜本的な改革の結果、平成 12 年度税制改正を分岐点として、従来の法人税法における制度と新制度では、制度の精密さと規定の詳細・複雑さという点で、大きな変貌を遂げており新制度は、経済社会が変化した我が国における企業のニーズに対応するものとなった。

また、平成 12 年度改正以後の新制度は、金融取引税制や組織再編税制(会社分割税制含む)を促進することとなり、租税法律主義の観点からも歓迎されることとなった⁵⁵⁾。しかし、一方では、税制度を精緻に設定するということは、租税回避の可能性を多く秘めているリスクがあることを意味していた。

諸外国においては、組織再編成に関して詳細な規定を設けている国もあり、取引の内容の実質的な変更は行わずにその取引に係る行為又は計算の形式又は順番等を操作することによって、要件に該当するものの又は、要件から外れるものとして、その取引の課税関係のみを有利に変更するといった事例も生じていた。

このように要件を満たすか要件を満たさないかといった行為又は計算等に関しては、税務執行当局と納税者との間で、「同じ応酬の繰り返し」という事態に陥ることが想定されていたため、我が国において組織再編成に関して精密な税制を創設して法令の規定を詳細に定めるという場合に、このような事態に陥ることは、是非とも回避する必要があった。

つまり、法令に組織再編の詳細な取扱いを定める組織再編税制は、その取扱いの要件を濫用・潜脱する行為等を包括的に防止することができる措置を含む制度として設けることが必要であったのである⁵⁶⁾。

⁵⁵⁾ 改正当時は、我が国の法人税法が制定された昭和 40 年当時と比べ、我が国における経済社会の状況が複雑化・高度化していたため、一部につきいわゆる「通達行政」と言われる傾向があることが否定できない状況にあったが、平成 12 年の金融取引に関する法人税の取扱いの抜本改正は、そのような状況の転換点となった。朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認(1)」週刊 T & A master 443 巻 22 頁(ロータス 21,2012 年)。

⁵⁶⁾ 朝長英樹氏は、「組織再編成に係る行為又は計算の否認の導入に際して『経済界の方々にもその必要性を述べ、決して飾りではなく実際に使うものだ』と説明させていただいておりました。」と述べている。朝長英樹ほか「組織再編成税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる行為計算否認認定の創設の経緯・目的と解釈」週刊 T & A master 449 巻 12 頁(ロータス 21,2012 年)。

前述した背景に基づき、平成 13 年度税制改正において、組織再編税制の一部として「組織再編成に係る行為又は計算の否認」(法人税法 132 条の 2)規定が創設されることとなった。

この規定の創設の必要性については、同条の創設過程において組織再編成における租税回避の防止については、「重要な課題であり、平成 13 年度税制改正により設けられた組織再編成についてもかなり柔軟なものとなっているため、バランスをとる意味でも租税回避の規定は充実させる必要がある」との見解が示されている⁵⁷⁾。

また、立法に携わった財務省の担当者が立法直後に起稿し、立法の経緯や趣旨等を理解するうえで、有用な資料とされる『平成 13 年改正税法のすべて』においては、「組織再編成に係る行為又は計算の否認」(法法第 132 条の 2)の創設趣旨について、近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態・方法は相当に多様となっているため、組織再編成を利用して複雑、かつ、巧妙な租税回避行為が増えることが予想されるという点が示されている。

さらに一定の事象については、個別規定が設けられているが、一定の事象に該当しないような行為の形態や方法が相当に発生するものであると考えられるため包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられたと説明している⁵⁸⁾。

第 2 項 組織再編成に係る行為又は計算の否認(法法第 132 条の 2)規定の概要

組織再編成に係る行為又は計算の否認規定(法法 132 条の 2)が導入される以前に既に法人税法第 132 条第 1 項において「同族会社の行為又は計算の否認」規定が存在していた。

この規定は、個別の規定で否認できないような納税者の租税回避行為を否認できるという包括的な否認規定あり、税務執行当局にとっては、安易に適用することができない規定である。

法人税法第 132 条第 1 項「同族会社の行為又は計算の否認」の規定は、大正 12 年に我が国において旧所得税法第 73 条の 2、第 73 条の 3、

⁵⁷⁾ 日本租税・前掲注 16,33 頁。

⁵⁸⁾ 大蔵財務協会『平成 13 年 改正税法のすべて』243-244 頁(大蔵財務協会, 2001 年)。

第 73 条の 4 として創設されて以後、数々の改正を経て現在に至っている。

この規定の立法趣旨は、「一般に、多数の資本主によって構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ないが、同族会社の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意向に左右されるので、租税回避行為を容易になし得る」⁵⁹⁾ というものである。

法人税法第 132 条第 1 項と法人税法第 132 条の 2 の立法趣旨を比較すると前者は同族会社等において容易になし得る租税回避を防止しようとしているのに対して後者は組織再編成を利用した多様な租税回避行為を防止しようとしており、両規定の防止しようとしている租税回避は異なるものであることがわかる。

法人税法第 132 条第 1 項は一般的に「伝家の宝刀」などと呼ばれており、基本的には当該規定を用いた否認は行わないことが前提になっていると考えられる。一方、法人税法第 132 条の 2 に規定する「組織再編成に係る行為又は計算の否認」規定は、企画立案段階において、「使う」という前提で創設されたものである⁶⁰⁾。

法人税法第 132 条第 1 項と法人税法第 132 条の 2 はいずれも「行為又は計算の否認」規定であるがそれぞれの規定の射程は異なる。しかしながら、両規定は、適用対象法人が異なるのみで適用要件が同一であるとの見解もある。

つまり両規定とも「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」を否認する意味では共通しており、一方の規定によって法人税負担の不当な減少が是正されるのであれば、他方の規定によってこれをさらに否認する必要性はないと考えられるため、両規定の適用要件は同じであるとする見解である。

しかしこの見解を仮に採用した場合は、両規定において重複排除規定が必要となり、現行規定においてそのような規定が設けられない以

⁵⁹⁾ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法 5』5531 の 3 頁(第一法規)。

⁶⁰⁾ 朝長英樹氏は「132 条の 2 を伝家の宝刀にして現在のような要件等を細かく定める組織再編成税制を創るという選択肢は、在り得ない」と述べており、「現在のような組織再編成税制を創るためには、租税回避を防止するための使える刀を用意することも、当然必要となる」と述べている。朝長英樹ほか「組織再編成税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる「行為計算否認認定」の創設の経緯・目的と解釈」週刊 T & A master 449 巻 13 頁 (ロータス 21, 2012 年)。

上この見解は誤りであると言える⁶¹⁾。

同族会社が会社分割を用いた組織再編成を行った場合に分割法人、分割承継法人や分割法人の株主について、法人税法第 132 条第 1 項の視点に立って行う当規定の適用の可否判定の結果や当規定によって否認された場合に算出される金額と、法人税法第 132 条の 2 の視点にたって行う当規定の適用の可否判定の結果や当規定によって否認された場合に算出される金額とは、必ず等しくなるとは限らないのである。

例えば適格会社分割に該当するであろうと予想される法人が、意図的に税制適格要件を外すような「適格外し」を租税回避として否認しようとする場合、法人税法第 132 条の 2 を根拠とすることになれば、会社分割の課税関係に置き換えて、分割法人・分割承継法人及び分割法人の株主の否認金額を算出することになるが、法人税法第 132 条第 1 項が否認の根拠となる場合は、個々の事情に応じて各法人や株主ごとに何をどの程度否認するのかという個別的な判断をすることになる。

第 3 項 組織再編成に係る行為又は計算の否認(法第 132 条の 2)の今後の展望

現時点において、組織再編成を行った法人が法人税法第 132 条の 2 を根拠として税務調査段階において否認されたケースは、存在しているがその否認を不服として納税者が税務訴訟を行い、司法の判断が明確に示されている判例は存在しない⁶²⁾。

朝長氏は、今後公表されるであろう法人税法第 132 条の 2 を巡る判決について「過去の税務訴訟の中でもとりわけ大きな影響を与えるものになると考えており、それは組織再編成において問題となる金額は非常に大きい場合があること、法人の 7 割以上が赤字という状態が続

⁶¹⁾ 朝長英樹氏は、両規定の関係性について以下のように述べている。「同一の平面上で立体的に二つの円形盤が部分的に融合したものではなく、異なる平面上に立体的な二つの円形盤が部分的に重なる関係である」と述べている。朝長英樹ほか「組織再編成税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる「行為計算否認認定の創設の経緯・目的と解釈」」週刊 T & A master 450 巻 17 頁（ロータス 21, 2012 年）。

⁶²⁾ 金子宏教授は、「法人税法第 132 条の 2 の規定が今後どの様に解釈・適用されてゆくのか、特に不当な税負担の減少の意義をめぐってどのような理論や判例が形成されてゆくのかは、今後の事例の蓄積をまつほかないが、同族会社の行為・計算の否認の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の 2 つの価値の対立と緊張関係を軸として種々の議論がされてゆくであろう。」と述べている。金子・前掲注 2,426 頁。

く我が国においては繰越欠損金が期限切れになりそうな法人が非常にたくさんあるわけで、現在訴訟中の案件ほど大きな影響を与えることとなる税務訴訟は、今後、当分の間は出てこないのではないか」⁶³⁾との考えを述べているのである。

第2節 事前照会に対する文書回答手続

本節では、現在、我が国において運用されている「事前照会に対する文書回答手続(以下、「事前照会文書回答手続」という。)」について若干の考察を行い、当該手続きの有効性・必要性の検討を試みるものである。

納税者側が会社分割のような複雑なスキームを用いた場合には、その組織再編成が適格組織再編成に該当するか非適格組織再編成に該当するかによって税務上の処理が大きく異なることになる。さらに手続き等を一つ間違えると組織再編成を行った法人の租税負担にも大きな影響を及ぼすことも考えられる。

この組織再編税制等の複雑なスキームを要する諸制度について適用法人側で事前にそのスキームを用いることによって意図している税務上のメリットを享受することが可能か否かの確認ができるのであれば、適用法人側において安心してそのスキームを実行することができるものとする。

また、課税執行当局による組織再編成に係る行為又は計算の否認規定(法法 132 条の 2)の濫用を回避する手段としても有効な手続きであるのか否かを確認するため、現行の文書回答手続きの検討を行うものである。

第1項 我が国における現行の事前照会文書回答手続の概要

納税者が、我が国における申告納税制度の下で、適正な税務申告を行うには、税務上の取扱いに納税者自身が十分な理解をしておく必要があるのではないだろうか。その必要性を補完するため税務執行当局は、納税者サービスの一環として申告前における照会あるいは取引

⁶³⁾ 朝長ほか・前掲注 15,16 頁。

前における照会(以下、「事前照会制度」という。)を導入した。

一方、かねてより「行政の透明性確保」、「納税者の便宜」といった手続的観点から、事前照会制度に対する文書による回答手続(以下、「文書回答手続」という。)の整備が要請されてきた。

例えば、昭和 43 年の政府税制調査会答申においては、国税庁において慣行として行われている照会回答制度の育成が指摘され、平成 12 年の行政監察においても、事前照会手続の整備への検討が勧告されている。

このような中、国税庁では、申告納税制度の下における適正公平な課税の実現に資する手続きとして、平成 13 年 6 月に文書回答手続を整備した。その後も、文書回答手続については、更に利用しやすい制度設計を要請する拡張論が議論されており、対日投資会議や総合規制改革会議などでは「投資環境の整備」という観点からの要請がみられた。

これらの意見等を踏まえつつ、国税庁では、文書回答手続の改善・充実を図ることとした。そこで、国税庁では、従来受け付けてこなかった特定の納税者の個別の事情に係る照会をも文書回答手続の対象とするなど、抜本的な見直しを行った。その結果「事前照会文書回答手続」を導入したのである。

この手続きの導入は、従来学説によって導入の必要が説かれてきた米国におけるアドヴァンス・ルーリングのしくみが、日本でも本格的に動き出すことを意味すると言った意見もあり、納税者はこの手続を利用して、個別の取引に関する税務上の取扱いがどうなるか、国税庁の回答を得ることができるようになった。

つまり納税者は、この手続きにより得られた回答を基本として自身の企業活動、税務処理を行うことが想定されるため、この手続きは有用な制度であると言える。

また、回答の内容は公表されるため、事例が蓄積されていくにつれ、回答の集積が類似の案件についての解釈・適用の実務指針として使用されていくことが予想される。しかし、この手続によって得られる回答は、国税当局としての判断を示すものであって、納税者を法的に拘束する性質を有するものではないといった側面が存在するのである。

さらに、平成 23 年度の税制改正において「事前照会文書回答手続」の一部改正が行われた。この税制改正において、「事前照会文書回答手

続」の目的は、「納税者サービスの一環として、事前照会に対する回答を文書で行うとともに、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても予測可能性を高めることである。」⁶⁴⁾との旨が記載されている。

これは、事前照会文書回答制度は、国税当局と納税者の信用関係の基づき「協調性を高める」ことを目指して構築される制度として考えられている。

つまり、国税当局が租税回避行為へ対応するための手段とする、個別否認規定・包括否認規定の導入やアグレッシブな納税者に対して税務訴訟によって司法の判断を問うなど国税当局と納税者との間で暗黙の「対立関係」を生じさせる行為とは方向性が異なるものであると言える。

現在の我が国における「事前照会文書回答制度」の先駆けとして制度化されたのは、昭和62年4月に導入された移転価格税制に対する「事前確認制度」である。

この制度は、企業が独立起業間価格の算定方法と、その妥当性を示す資料を提出した場合において、国税当局がその方法に妥当性があると判断した場合には、国税当局は企業が算定した独立起業間価格について是認するという事前の確認を与える制度である。

このような状況の中、平成12年11月に総務庁行政監察局は、「税務行政監察結果報告書」⁶⁵⁾を作成し、国税当局に勧告した。この勧告

⁶⁴⁾ 国税庁「事前照会に対する文書回答手続の一部改正について」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/leaflet/01.pdf>, 2012年11月14日10時頃アクセス。

⁶⁵⁾ 国税庁「税務行政監察結果に基づく勧告に対する回答」
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h13/08/01.pdf>, 2012年11月14日11時頃アクセス。

総務庁行政監察局は、税務行政監察結果報告書において「大蔵省(国税庁)は、納税者による適正な申告、納税を確保する基盤を整備する観点から、次の措置を講ずる必要がある。」と述べており、次の措置とは「①納税者の適正な申告の必要な法令の解釈や適用指針については、できる限り通達等への明定を行うこと。②国税局による法令の解釈・適用に関する文書の作成については、適正かつ公平な課税の確保の観点からの優先度に応じて、国税庁本庁がこれを把握し、点検すること」さらに、最も具体的な提言である「③質疑応答及び裁決の内容の公表を拡充するとともに、将来的には納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備するよう、その検討に着手すること」と述べている。総務庁行政監察局『適正かつ公平な課税の実現を目指して - 総務庁の税務行政監察結果より - 』31頁(財務省印刷局,2001年)。

をうけ、国税当局は、平成 13 年 6 月 22 日付けで「事前照会に対する文書回答の実施について(事務運営指針)」を定め、同年 9 月から運用を開始した。その後、当制度は平成 14 年 7 月 9 日をもって廃止され、同年 7 月 10 日以降は「事前照会に対する文書回答の事務処理手続き等について(事務運営指針)」と改められた。

この運用についての手続きは、その対象となる事前照会を同種の業種・業態に共通する取引等に係る照会で、多数の納税者から照会されることが予想されるもの及び反復継続して行われる取引等に係る照会で、不特定多数の納税者に関わるものであることの 2 つのみに限定していた。つまり、特定の納税者の個別案件については、対象の範囲から外れていたのである。

平成 16 年 2 月 17 日付けで国税庁は、事前照会の対象範囲を拡充すべく、「『事前照会に対する文書回答の事務手続等について』の一部改正について(事務運営指針)」発表した。

この発表により事前照会の範囲を従来の 2 つのみではなく、特定の納税者からの個別案件についても、一定の事由に該当しない場合は、原則として事前照会文書回答手続の対象とされたのである。その後いく度かの改正を行い平成 23 年 4 月の改正を受け現在の「事前照会文書回答手続」となっている。

現在の「事前照会文書回答手続」の概要は、事前照会の対象となる範囲について、「これまでに法令解釈通達などにより、その取扱いが明らかにされていないもので、その取引等に係る国税の申告期限前(源泉徴収等の場合は納期限前)の事前照会であること等」としており、事前照会の対象とならないものとして 6 つの事由を定めている。

また、①国税に関する法令に定める承認申請等に関するもの②譲渡所得等に係る収用等の特例の適用に関する事前協議③国等に対する寄付金の事前確認④独立企業間価格の算定方法等の確認については、一般的な「事前照会文書回答手続」とは別の手続きにより事前照会を行うこととしている⁶⁶⁾。

事前照会文書回答手続の流れは、国税当局は、照会者からの照会文

⁶⁶⁾ 国税庁「税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答について」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/gaiyo01/01.htm>,
2012 年 11 月 14 日 12 時頃アクセス。

書の提出からおおむね1月(補足資料の提出等を求められた日から提出等をした日までの期間は除かれる。)以内に文書回答の可能性及び処理の時期の見通し等を口頭で説明し、3月以内のできる限り早期に照会者へ文書による回答をすることとしている。

また、国税当局は、照会内容及び回答内容等を原則2月以内に公表することとしているが照会者の申し出により最長1年間は公表しないことも可能であるとしている⁶⁷⁾。

第2項 米国におけるアドヴァンス・ルーリング制度

現在の我が国における「事前照会文書回答手続」は、第1項で論じたとおりであるが、有識者の間では、米国のアドヴァンス・ルーリング制度(以下、「米国アドヴァンス・ルーリング」という。)をもっと積極的に導入すべきであるとする説⁶⁸⁾と「米国アドヴァンス・ルー

⁶⁷⁾ 国税庁「事前照会に対する文書回答手続の一部改正について」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/leaflet/01.pdf>,

2012年11月14日12時頃アクセス。

国税庁「税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答について」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/gaiyo01/01.htm>,

2012年11月14日12時頃アクセス。

⁶⁸⁾ 金子宏教授は、「わが国でも、税務行政の一環として、このような制度が正式に採用されるならば、納税者にとっては、その経済取引のタックス・エファクトについて法的安定性と予測可能性が著しく高められることになる。これは、換言すれば、租税法律主義の趣旨がよりよく実現されることにほかならない。」と述べている。金子宏「財政権力―課税権力の合理的行使をめぐる―」『岩波講座基本法学6―権力』163頁(岩波書店,1983年)。

さらに「国際化の進展に伴って、今後、外国企業から事前に公定解釈を求められる例が増加すると思われる。我が国でも、この制度の採用を本格的に考えるべき時期がきているのではなかろうか。」とも提言している。金子宏「アドヴァンス・ルーリングの制度化」税研72号6頁(日本税務研究センター,1997年)。

碓井光明教授は、「現在のわが国において、非公式にアドバンス・ルーリングに相当するものが発せられているといってもよい。しかし、非公式な扱いは、税務行政に対して太いパイプを有している者には、利用できても、大多数の納税者にとっては保障されていない。税務相談においてさえ明確な回答を得られないことも多くなっている。このような状況下で、アドバンス・ルーリングを制度化することは、税務行政の公正・公平化にも資するものと思われる。」と述べている。碓井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶ―その考えたと活用」税理27巻9号10頁(ぎょうせい,1984年)。

望月爾氏は、米国アドバンス・ルーリング制度について「社会経済の急激な変化のなか複雑多様化する取引環境や税法特有の専門的な立法を行うことは現実的には不可能といえる。したがって、必然的に法律の具体的解釈や適用基準を個々の納税者に示す手段が必要となってくる。その意味ではアドバンス・ルーリング制度は、課税庁が納税者に対し事前に法律の解釈や適用基準を示すことで、連邦税法の法的安定性や予測可能性を保障する租税法律主義の立場からも望ましい制度といえる。」

リング」の導入は、我が国においては、多くの問題を有しているため導入すべきでない又は、多くの問題を解決した後に検討すべきであるとする否定説⁶⁹⁾・導入消極説⁷⁰⁾が存在しているのである。

本項では、両者が主張する「米国アドヴァンス・ルーリング制度」とはいかなるものかを概観してゆくものである。なお、本章はあくまで、会社分割税制のような複雑なスキームも用いる法人が、高い法的安定性・予測可能性を得る為にはどのような手段が有効なのか論じる章であるため、「アドヴァンス・ルーリング制度」の説明は、おおまか

として上で「米国同様納税申告を基本とするわが国においてアドバンス・ルーリング制度の導入は急務といえる。」と結論を述べられている。望月爾「アメリカのアドバンス・ルーリング制度の再検討ー我が国制度導入に向けてー」政経研究 72号 129_130 頁(政治経済研究所,1999年)。

⁶⁹⁾ 新井隆一教授は、税務上の事前照会の制度化について次のように述べている。「このような制度を急速に取り入れることは、納税者の利益を害するばかりでなく、税務当局にとっても、決して得策であるとはいえないように思われてならないのである。」荒井隆一『税法・権力・納税者』178 頁(敬文堂,1970年)。

⁷⁰⁾ 小川正雄教授は、「アドバンス・ルーリング制度は納税者が、ルーリングが発布された後においても発布条件遵守して、取引を完了する限りにおいては、課税庁から自己の課税関係についての言質を取り付けているという意味においては、なるほど法的安定性なり法的予測可能性を与えるものであろう。しかし、これはあくまでも当該納税者のみいえることであって、事前に一貫性のある法の解釈適用をなして広く一般に課税の平等を貫徹するといった観点からみるならば、この制度がもっている機能の有用性は、訴訟も辞さずに、このルーリングを武器にして課税庁の法の解釈の一貫性のなさを是正して、解釈の統一性を要求していけることに最大の有用性があると評価すれば別であるが、限定されたものであると評価もできるであろう。したがって、この制度をわが国に導入するに際しては、このことをどのように克服するかを検討する必要がある。さらに、わが国で既にどのように法的に位置付けるかについて問題があるとされている納税相談、すなわちこれが行政指導の範疇に含められるとするならば、課税庁が納税者に与えたこの種の回答に対して、課税庁側にどのような法的拘束力を持たせるのかを検討することも重要であるが、それと同時に課税庁側にいかにして法の解釈適用の一貫性の義務を負わせるのかの検討も必要と思われる。」と述べられている。小川正雄「アドバンス・ルーリングと納税者の権利」『入札の法制度・財政法叢書⑩』135-136 頁(龍星出版,1995年)。

薄井信明教授は、「予測可能性がつくような税制にすべきであるというのはよくわかりますし特に企業の立場からはそうだろうと思います。しかし、それをどう実現していくのかとなると難しい。そのためには今、経済がどうなっているのか、あるいは、金融がどうなっているのかを相当なレベルでキャッチしていなければいけないわけですが、それが可能なのかどうか。また、早いスピードで代わって行く実体をカバーできるオールマイティの制度が組めるのかどうか。(省略)予測可能性といいますか、アドバンスルーリングという話もありましたが、後でひっくり返されては困るというのはそのとおりだと思います。法律そのものではないけれども、事前の問い合わせに答えたことは守られるというようなシステムができるのかどうか。これまでは、保守的にならざるを得なかったことは間違いありません。(省略)その上でどうしたらよいか、という非常に大切で難しい問題だと思います。」と述べている。薄井信明「座談会(企業金融と租税法)」企業組織と租税法別冊商事法務 252号 40 頁(商事法務,2002年)。

な説明に止めるものとする。

米国では、個別の事案に関する質問を納税者が内国歳入庁に対して行い、その質問に応じて内国歳入庁が発表する公式解釈をルーリング(ruling)と呼んでいる。ルーリングのうち将来の行為や取引に関するものをアドヴァンス・ルーリング(advance ruling)といい、文書によるルーリングの発給が内国歳入庁の規則により正式な制度として採用されている⁷¹⁾。

規則の内容は、個人や団体(法人・組合等)から、その租税上の地位やその行為ないし取引のタックス・エフェクト(tax effect)について質問があった場合に、健全な税務行政の利益に合致する限り、その質問に答えることは、内国歳入庁の普段に行われる行為である旨が明らかにされている。一方、様々な事情により、内国歳入庁がアドヴァンス・ルーリングを発給しない分野も存在しており、仮定の事由に関する質問や選択肢が複数存在する場合にどれを選択したらよいかという問い合わせ等には、内国歳入庁はルーリングを発給しないこととされている。

納税者は、ルーリングの発給を申請する場合において、その取引に関連のある全ての事実を用紙に記載して提出しなければならないことになっており、その取引に関連のある全ての事実には、納税者との取引に係る全ての当事者の氏名・住所・納税者番号のほか、その取引の事業上の理由、その取引の詳細な内容等が該当する。また、ルーリングの申請が、既に行われた取引に関するものである場合には、契約書等の取引に関する文書の写しを添付しなければならない。

アドヴァンス・ルーリングを申請する場合においては、さらに取引に関する事実の要約、納税者が問題解決のために重要であると考ええる事実、納税者が主張する根拠等を明確に記載した文書を添付しなければならないことになっている。

ルーリングの申請先は、内国歳入庁の審査部門の出先機関に対して行うこととしており、申請が行われた場合には、その出先機関の担当官は、そこに含まれている手続き並びに実務上の論点について検討が

⁷¹⁾ 内国歳入法典

<http://law.justia.com/cfr/title26/26-20.0.1.1.2.html#26:20.0.1.1.2.2.1>,
§ 601.201 Rulings and determinations letters. (2012年11月14日15時頃アクセス)。

必要なため、15 日以内に納税者又はその代理人に連絡することとされている。

担当官は、納税者又はその代理人と協議の結果、その権限の及ぶ範囲内における各論点に関し、内国歳入庁の本部に納税者が希望している通りのルーリングを発給するように勧告するのか又は、納税者が希望していない結果を記載したルーリングを発給するように勧告するのか若しくはルーリング自体を納税者に発給しないように勧告するのか、出先機関としての協議の結論を納税者に通知することとなっている。

また、納税者が申請時に提出した書類や資料が結論をだすのに不十分である場合には、追加書類等の提出を納税者に求めることとしている。さらに、論点の性質及び取引の内容からして出先機関として一定の結論を出すことができない場合には、その旨を納税者に通知し、出先機関の担当者の意見ではなく内国歳入庁の本部が結論を出すことになっている。

他方、納税者が予定している取引のままでは、納税者が納得する結論となるルーリングを発給することができないと担当官が考えた場合には、その取引をどのように訂正して行えば納税者が望むルーリングを発給することが可能になるかを納税者に通知することとされている。さらに、担当官と納税者が協議の結果、内国歳入庁の本部で協議した方がより良い結論になると担当官が考えた場合には、納税者の承諾を得たうえで内国歳入庁本部での協議を新たに設けることも可能となっている⁷²⁾。

以上が米国アドヴァンス・ルーリングにおける手続きの概略である。

第 3 節 我が国における組織再編税制に係る文書回答手続の提案

これまで、前節第 1 項において我が国における「事前照会文書回答手続」について、前節第 2 項において米国におけるアドヴァンス・ルーリング制度について概観してきた。本節では、前節の第 1 項と第 2 項で論じた内容を踏まえ、会社分割等の組織再編成スキームを用いる場合に現在の文書回答手続が照会者にとって有用な手段となるために

⁷²⁾ 金子宏『基本法学 6－権力』161 頁(岩波書店,1985 年)。

は、どのような改正が必要なのか検討してみたい。

現在の我が国において、会社分割を行うことを予定している法人が、その会社分割の税務上の取扱いにつき適格会社分割に該当するか非適格会社分割に該当するか、税制適格要件に合致するとして処理して良いか否か等を会社分割の実施前に国税当局に確認できるのであろうか。返答は、我が国が導入している第 1 項で述べた「事前照会文書回答手続」を使用すれば可能であるとはいえる。

この場合には、所轄の税務署の担当部門ではなく、直接、所轄国税局の審理課等で照会することになる。さらに、前提となる事実関係を確認するために分割契約書等の書類を持参し照会することになるのである。しかし、照会できない場合もある。現行の「事前照会文書回答手続」では、これまでその照会でその取扱いが明らかにされていないことが前提であり、仮定の取引、事実関係が明らかでないもの、法令や既に公表された通達、質疑応答事例で明らかにされているものは照会の対象外となっている。

会社分割等のような税務上の取扱いが難解であり、例えば適格会社分割に該当するものとして処理を行った法人が、後日、国税当局から否認された場合において、否認されたことにより生じる税負担額が巨額になるケースが事実として発生した場合には、会社分割を行った企業等は多大なダメージを受けることになる。

そのような将来の税務リスクを最小限に止めるために、現行の「事前照会文書回答手続」は有用ではないだろうか。しかし、有用であるとしても現行の手続きがベストの施策とはいえないであろう。

会社分割等のスキームは、複雑かつ煩雑でありその一連の会社分割の手続きを行うのにも多くの時間が必要とされる。このような、経済行為を現行の「事前照会文書回答手続」の枠内に収めて、その中で協議を行うには無理があるのではないだろうか。

現在の事前照会文書回答手続きにおいては、個別の取引に対する税法の適用等についての照会に対して文書で回答を行うこととしているが、個別の取引の中身までは、詳細に示されていない。つまり、会社分割等のような多くの手続き・準備が必要であり、他の個別の案件とその対象となる取引自体が、比較にならないほど大規模となる会社分割等を同じ「事前照会文書回答手続」という枠内で、取り扱ってよい

のだろうかという疑問が残る。

他方、「事前照会文書回答手続」は、個別の取引に対する税法上の適用等について照会を受け、回答する制度であるが、個別の税法上の取扱いに準じていたとしても、国税当局の包括的な見解により否認されることも考えられ、否認された場合には、前述したとおりその税負担額は巨額になるケースも存在すると想定される。

このような、将来、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定を用いて国税当局が否認する事象については、「事前照会文書回答手続」を使用したとしても、回避することは不可能であるのではないだろうか。

上記二つの疑問点をうけ、現行の「事前照会文書回答手続」では、会社分割を含む組織再編成のような多くの時間を要する経済行為については、その範囲内で対応することは不可能であると考えするため、会社分割を伴う組織再編成を行った場合については、別枠で協議する機関や手続きを新たに整備する必要があると指摘したい(以下、この組織再編成に特化した事前照会文書回答手続を「組織再編成に係る事前照会文書回答手続」と仮称する。)

また、他の個別の案件と比べ国税当局側の協議に多くの時間を要することが想定されることから、会社分割等の複雑な税法に精通した職員を招集し、一部は、外部から税法の有識者を招聘してもよいと考えるが、いずれにしても「組織再編成に係る事前照会文書回答手続」を

導入する必要があるのではないかと考える⁷³⁾。

税制適格要件の規定は、複雑かつ多岐に渡っており、万全を期して行うものと想定された会社分割等であっても、国税当局からの一定の回答を得ることにより、法的安定性や予測可能性が高まることは事実ではないかと考える。

他方、法人税法 132 条の 2 による否認の事前回避については、文書回答の時点でその文書に記載した国税当局側の見解について法的拘束力を持たせることが絶対条件ではあると考えるが、現行の「事前照会文書回答手続」にその効果を与えることについては、多くの問題が存在しており学者間等で意見の対立がある。法的拘束力を付加することの是非については、多くの先行研究に委ねることとして、筆者の意見として、将来的に「事前照会文書回答手続」及び「組織再編成に係る事前照会文書回答手続」に法的拘束力を付加することは必要な要素になってくるものと考えるのである。そのうえで、法人税法 132 条の 2 の適用を事前に回避することは、不可能であると結論づけたい。

なぜなら国税当局が想定していないであろう経済行為が行われた場合には、その協議については、長期に渡り様々な視点からの検討が必

⁷³⁾ 山川博樹氏は、国外にあるグループ企業等に係る組織再編成についての事前照会文書回答手続について、「組織再編形態(合併、分割、株式交換等)や資本取引等に係る明確な定義規定が税法上存在しておらず、税法が参照する可能性がある会社法においても十分に定義されていない現状では、国外における組織再編や資本取引等を本邦税法上どのような組織再編形態や資本取引形態として取り扱うべきかという解釈・適用以前の入り口の段階において難しい問題に直面する。」と述べており、企業組織再編成に係る現行の事前照会文書回答手続についても「企業組織再編の事前照会を見てみると、事実関係が明確なものについては迅速に回答していますが、他方、事前照会未回答処理件数もそれなりにあり、企業組織再編関係での租税回避的な取引であったり、関係私法の取扱いや会計処理の取扱いという照会的前提が整わないケースも相当数含まれているのかもしれませんが、他方、事実関係が極めて専門的かつ複雑な事案で、照会者は当方が望む事実関係の説明を十分に行いえず、当方の現在の事務量の制約下で申告期限までに回答を受けられるかどうか必ずしも定かでないという状況で、照会者が取り下げる事例も含まれていようかと考えております。」と述べており、結論として「上記の事例は、納税者サービスの限界例かもしれませんが、advance ruling の本旨は、こういう取引・商品についても極力 real time の回答を出していくものであり、事務量制約下可能な範囲で前向きに取り組むことであろうかと考えております。また、新規の金融商品や外国の組織再編など真に専門的かつ難解なものにも対応できるような十分な訓練を積んだ要員の確保・要請について、庁・都市局等の意識付けも重要かと思われます。」と述べており、現行の事前照会文書回答手続をさらにバージョンアップしていく必要があるとの見解を山川氏は持っているとして筆者は考える。 山川博樹「金融商品・企業組織再編・企業再生に係る文書回答・事前照会について(下)」租税研究 732 号 210 頁・249-250 頁(日本租税研究協会,2010 年)。

要になると想定されるため、「事前照会文書回答手続」及び「組織再編成に係る事前照会文書回答手続」のようにできるだけ短期間で照会者へ国税当局の見解を伝えることを目指す当該手続では、対応しきれないと考えるためである。しかし、照会された会社分割等のスキームが経済的合理性を有せず、法人税の負担を不当に減少させる結果となる可能性を有しているものと照会の段階で考えられる時は、国税当局側での協議のうえ文書による回答により法的拘束力を有してなくとも一定の見解を記載することで、照会者が手続に対する信頼性を高めたり一定のリスクマネジメントの材料を得る等、当該手続を使用するメリットは、あるのではないだろうか考えるのである。

第 7 章 新たな会社分割税制に向けて

これまでに、我が国における会社分割税制の沿革及び会社分割税制を取り巻く諸法律について整理し、会社分割税制の我が国における取扱いを考察した。その後、事例をもとに現行の会社分割税制の問題点を考察してきた。また、視点を変えて様々なスキームが生じる可能性を秘めている会社分割を含む組織再編税制に対して、組織再編制に特化した組織再編成に係る事前照会文書回答手続の提案を行った。

本章では、まず現行の会社分割税制の問題点として、これまで考察してきた結果を受け筆者が考える重要な検討点をまとめ、そのうえで今後の我が国における会社分割税制のあり方を再度考察するものである。

第 1 節 現行の会社分割税制の問題点の整理

第 1 項 租税立法上の問題点

法人税法第 1 条において、「この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務者の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」との文言が明記されている。

この法人税法第 1 条は、趣旨規定と呼ばれており、立法内容を要約した規定のことを一般的に趣旨規定と呼んでいる⁷⁴⁾。さらに、法律には、「目的」又は、「趣旨」を規定するのが最近の傾向であるとされている⁷⁵⁾。「目的規定」又は、「趣旨規定」が存在する意味は、「その法律を読む人達に、その法律の内容を理解させるところにある。」⁷⁶⁾と

⁷⁴⁾ 林修三氏は「その法律の第 1 条として、その法律の立法目的またはその法律の内容を簡明に要約した条文が置かれるのが例になっている、これらのうち、立法目的をうたった規定を、通常、目的規定といい、立法内容を要約して掲げた規定を、通常、趣旨規定と呼んでいる。」と述べている。林修三『法令作成の常識』146 頁(日本評論社,1989 年)。

⁷⁵⁾ 武田・前傾注 49,551 頁。

⁷⁶⁾ 武田・前傾注 49,551 頁。また、林修三氏は「その法律をみる人々に対し、その法律の理解を容易にし、また、その法律中の各規程の解釈指針を与えようということにある。」と述べている。林・前掲注 75,146 頁。

している。

また、目的を示した規定と趣旨を示した規定については、林修三氏は、「本来目的規定を置くのが原則であるが、法律の性質や内容によっては、目的規定がうまく書けない場合があり、またそういうものを置くことが必ずしも適当でない場合もあるので、そのような場合には趣旨規定を置くこととなっているのである。」⁷⁷⁾と述べている。

それでは、会社分割税制が立法された趣旨は、どのようなのであろうか。法人税法上は、会社分割税制の立法趣旨は、規定されていない。しかし、会社分割税制導入当時の資料によれば、端的に言うところ「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ため。」⁷⁸⁾と述べられている。これは、「従前の税制の枠組みが形成された昭和 20 年代から 30 年代とは比肩しようもないほど企業活動が多様化・複雑化しているなかで、透明性の高い税制により租税負担に関する予見可能性と法的安定性を保障しようとする。」⁷⁹⁾ことから発生し得るものであろう。

そして、これらの考えによって、会社分割税制が法人税法上数々の条文として規定されこれまで幾度かの改正を経て今に至っている。しかし、この会社分割税制の立法趣旨は、あまりに漠然としており、この趣旨だけではなぜ現在のような会社分割税制が作られたのか不明である⁸⁰⁾。

他方、そのような趣旨から、会社分割税制における重要なキーワードとなる「移転資産に対する支配の継続性」そして「株主の投資の継続性」が導き出されたのも事実であると考ええる。

⁷⁷⁾ 林・前掲注 75,147 頁。

⁷⁸⁾ 大蔵財務協会「改正税法のすべて平成 13 年」132 頁

⁷⁹⁾ 大蔵財務協会「改正税法のすべて平成 13 年」132 頁

⁸⁰⁾ 「組織再編成税制、グループ税制の立案担当者による講演会において、当該立案担当者は『組織再編やグループ法人税制は、所得計算マニュアルのような条文構造になっているからこそ、趣旨の理解が必要なのだ。主税局長にはよく怒られた。なんでこんなに法人税を複雑にしたのかと。平成 13 年の組織再編成税制の創設は、あらゆる再編形態を条文化することを目指した。税法趣旨による解釈に委ねるという手法はとらないことにした。言い換えれば、税法の本質を理解していない人達でも、条文さえ読み込めば、実務ができるようにした。その結果、税法条文だけで組織再編税制を学び、税法を語る人達が増えた。あるいは、税法の本質を知らずに、税制を批判する人が増えたように思う。ある意味で平成 13 年改正が目指したことであるが、本来は法律の趣旨を理解することが実務家には重要なのだ』と聞いた。」と述べている。関根稔「組織再編成税制はなぜ間違ったのか」速報税理 31 巻 4 号 35 頁(ぎょうせい,2012 年)。

会社分割税制は、平成 13 年の税制改正により組織再編税制の一部として法人税法へ導入された新たな税制だがこの税制の導入によって、どのように法人税法の条文が変化したのであろうか。

まず、法人税法における様々な用語の定義を定めた法人税法第 2 条には、44 号まで定義規定が置かれている。その全 44 号のうち会社分割税制を含む組織再編税制に係る用語の意義を規定している部分は、第 2 条の 11 号から 12 号の 7 及び 12 号の 7 の 5 から 12 号の 7 の 6 並びに 12 号の 8 から 12 号の 17 までと多岐にわたっている。さらに、法人税法第 2 条の規定のみで示せない部分は、法人税法施行令等において補完する内容が規定されている。

また、第 3 章第 4 節第 1 項で述べた「繰越青色欠損金の使用の制限」については、法人税法第 57 条第 4 項等において規定されておるが、会社分割税制を含む組織再編税制が導入される前までは、法人税法第 57 条は第 1 項及び第 2 項しか存在しなかった。

つまり、この法人税法第 57 条においても会社分割税制を含む組織再編税制が導入されたことにより、青色繰越欠損金に係る諸整備が必要のために条文が加筆されたことがわかる。

第 3 章第 4 節第 2 項で述べた「特定資産譲渡等損失の損金不算入」については、平成 13 年税制改正により新たに法人税法第 62 条の 7 において規定された条文であるが、当該条文の内容については、法人税法施行令第 123 条の 8 及び第 123 条の 9 等において、さらに詳細に規定されている。

これらの会社分割税制を含む組織再編税制が導入されたことにより加筆された規定の内容及び新たに導入された規定の内容は、難解かつ複雑であり一読しただけでは、租税に携わっていない者は無論のこと租税に精通する税理士等であっても条文の内容を完全に理解するのは、簡単ではないと考えるのである。

視点を変えて考えると難解かつ複雑な条文は、法的安定性及び予見可能性を脅かす可能性を内包しており、条文の内容を誤って理解し、その誤った理解のまま会社分割税制等を適用し、申告及び納税を行うという危険性も存在しているのではないかと考えるのである。このことが租税立法上の問題点として存在しているのではないだろうか。

税法的な視点から会社分割を行おうする法人が、会社分割を行おう

とした場合には、まず適格会社分割に該当するか非適格会社分割に該当するかが重要な要素であると考えられるのではないだろうか。そうであるならば、まずその法人は、当社と事業の移転先である法人との関係性を確認し、税制適格要件の判断を行うはずである。その判断の結果、法人が行おうと考えている会社分割が適格会社分割に該当したならば分割時における事業に係る移転資産等は課税の繰延べの適用を受けることが可能となる。では、分割の対象となった事業を受け入れる分割承継法人では、何を考えるであろうか。

分割の対象となる事業を受入れるにあたって、最も検討しなければならないと筆者が考えるのは、第3章第4節第1項で述べた「繰越青色欠損金の使用の制限」⁸¹⁾及び第2項で述べた「特定資産譲渡等損失の損金不算入」の適用の可否である。

例えば、繰越青色欠損金を1億円有している分割承継法人が分割事業の価値が1,000万円である分割法人と適格分割を行ったとする。この場合、この分割承継法人の適格分割事業年度開始の日の5年前の日つまり5年以内に支配関係が生じたのであれば、「繰越青色欠損金の使用の制限」の適用を受けることになり、分割承継法人の支配関係事業

⁸¹⁾ 会社分割税制を含む組織再編税制の導入以後に行われたシンポジウムにおいて、吉牟田勲氏は欠損金の取扱いに関する出発点について「分割の場合も、合併の場合も、いままでのように引継ぎを認めないというものではなくて、これは武田会長が昔から、よくアメリカのせいで、一定の要件を満たしたときにはどれも引き継いでいいじゃないかという論文をお書きになっていますが、そういう考え方でいきまして、私は終始、合併も分割も同じに扱うべきだと、最後まで主張したのですけれども、基本的方向はそれと違って(途中省略)分割がだめなんです。欠損金をどうA社とB社に分割するかが、確たる基準がないというのが言い方でして、分割ができれば、べつに両方に分けておいて、それぞれ引かせる - 私は具体的な分割の方法まで小委員会では提案したわけでした、本来は分割契約書に、分割比率というのを書くことになっておりまして、資産別にも書き得るし、ABCはこうだ、それ以外はこういう分割比率を使うんだということも書き得ることになっておりまして、ドイツやフランスでは、書いたもの以外は純資産の時価比率で按分するとなっているんです。私は、欠損金もその純資産の比率で按分して認めればいいじゃないかということと言ったのですが、(途中省略)役所側が言ったのは『そうすると純資産の時価の比率となると、全部の資産の時価を出さないといけない。これが、ドイツやフランスは不動産の取引があるとか、時価会計が浸透しているとか、フランスなどはまさに規則的時価でやるから時価がわかるけれども、日本の場合はわからないから、それ自体が非常に困難じゃないか』で困難性とか言っているのはその辺と絡んでおります。だから分割の方法が、欠損金はこのことの区分基準をつくったらいいいということの合理的な基準が提案され得れば、本来は二つを同時に扱おうというのが出発点だったように思います。」と述べられている。税務会計研究学会・大牟田勲(談「シンポジウムー企業再編の税務の総合的検討ー」税務会計研究12号145-146頁(税務会計研究学会,2001年))。

年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額等については、原則的にはないものとされるのだが、なぜ分割前に分割承継法人が有していた繰越青色欠損金 1 億円がないものとされなければならないのか筆者は理解にできないのである⁸²⁾ ⁸³⁾。

一方、特定資産の譲渡等損失の損金不算入については、例えば分割承継法人が適格分社型分割により分割法人から引き継いだ特定資産を有しており、移転後において当該資産を売却したことにより特定資産譲渡等損失の損金不算入の適用を受けることとする。

さらに、移転時の簿価と時価は同額とする。分割承継法人はこの売却により 2,000 万円の譲渡損が発生したと仮定すると、分割承継法人は分割後において含み損 2,000 万円ある資産を取得したことになり及び分割承継法人の株主も分割後において 2,000 万円の含み損がある株式を保有していることになる。つまり、分割承継法人において含み損 2,000 万円が損失として実現することになり、株主である分割法人においても有する分割承継法人の株式の価値は大きく減少するのである。

視点を変えると当該事例において売却益が 2,000 万円生じた場合はどうであろうか。その場合には分割承継法人において、譲渡益 2,000 万円が計上されることになり、株主である分割法人においても有する分割承継法人の株式の価値は大きく増加することになる。しかし譲渡益に関する益金不算入の取扱いは規定上存在していない。

つまり、租税回避行為を防止する見地から二重に発生する譲渡等損失のみを制限の対象として譲渡益については、法人税法上何も手当てされておらず、譲渡益と譲渡損についての取扱いについて整合性が保

⁸²⁾ 関根稔氏は、「これが罫として作られた制度であれば、実の良く出来た罫ではあるが、これが税法として作られたのであれば、まさに、無意味なリスクを内在し、予見可能性を欠く、不出来な税法だろう。」との見解を述べている。関根稔「組織再編税制はなぜ間違ったのか」速報税理 31 巻 4 号 35 頁(ぎょうせい,2012 年)。

⁸³⁾ 日本公認会計士協会が作成した「租税調査会研究報告第 2 号」では、「繰越青色欠損金の使用の制限」について、「適格組織再編成(適格会社分割)の場合には、税務上は、営業の同一性が強く認識され、資産・負債につき従前の帳簿価額を引き継ぐことが予定されているが、この場合には、税務上の繰越欠損金の控除については、特段の規定によりその引継ぎが認められるというよりも納税者の当然の権利としてその引継ぎが認められると解すべきものであり、その制限については特に限定的とすべきものであることはいうまでもない。」との見解が述べられている。日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第 2 号-企業組織再編税制の課題と方向-」http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/00216-000394.pdf。)2012 年 12 月 5 日 13 時頃アクセス。

たれているのかということにも疑問が残る⁸⁴⁾。

このような取扱いが規定される必要があるのか否か理解できない条文がある一方、一定の要件さえ超えることができれば、移転資産・移転負債が内包している含み益及び含み損の付替えを自由に行うことが可能となる事由については、条文において明確に「禁止する。」との旨は規定されていない。

なぜこのようなバランスを欠いた税制ができたのであろうか⁸⁵⁾。関根稔氏は、会社分割を含む組織再編成に対応するために考えられた取扱いを税法の条文として導入したことについて「税法の趣旨ではなく、字句で条文を規定したため、かつ、理屈ではなく、交渉で法律を作ってしまったためにこのような条文ができた。」⁸⁶⁾と独自の考えを示している。

第1節で述べたとおり、会社分割税制の創設の趣旨は、あまりに抽象的すぎて、どのような考え・思想を基にして、現在のような税制の仕組みが設計され施行されたのか不明確である。しかし、この税制に対応するため法人税法上の条文は存在している。

会社分割税制のみで語れば新たな税制が誕生する時に、その誕生した意味・思想が明確でないまま、一方で、文章により表現することが必要なために現在のような条文が規定されたのではないだろうか。これは、法律の根拠に基づいてのみ課税権を行使することを可能とする租税法律主義の側面から見ても問題があると提言したい。

⁸⁴⁾ 武田昌輔教授は「二重の損失のみを防止している特定資産の譲渡損の損金不算入の規定は片手落ちといわざるを得ない。」と述べている。武田・前掲注 18,18 頁。

⁸⁵⁾ 渡辺徹也教授は、今後の会社分割税制を含む組織再編税制の見直しについて「適格組織再編成の基準や要件は、企業が効率的な事業形態へ変化していくことを、不必要に阻害するようなものであってはならない。その一方で、制度を利用した租税回避行為についても、備えておく必要がある。これは、一見矛盾するように聞こえるかもしれないが、決してそうではない。この2つは、結局両方とも、適格組織再編成に関する要件等の内容と、その背後にあるポリシーが明確であることを要求するからである。そのためには、『基本的考え方』が示した2つの継続性が、いかなる過程を経て個々の要件等に具現化されていったのかということにより明確にして、納税者の予測可能性を担保すること、さらには『基本的考え方』自体の見直しが必要である。」と述べている。渡辺徹也「企業組織再編税制・現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等」租税研究 687号 50頁(日本租税研究協会,2007年)。

⁸⁶⁾ 関根稔「組織再編税制はなぜ間違ったのか」速報税理 31巻4号 35頁(ぎょうせい,2012年)。

一方、会社分割税制を取り巻く規定については、その対象となるグループごとに必要とされる税制適格要件が異なることは第 3 章第 1 節・第 2 節で述べたとおりである。

つまり、完全支配関係を有する法人であれば、判定に用いる税制適格要件は、3 つであるが、50%超 100%未満である法人については、6 つの税制適格要件の全てを満たさなければならない。

税制適格要件の一つに着目してみても、例えばなぜ 50%超 100%未満の法人は、税制適格要件の一つである従業者引継要件いわゆる「移転する事業に従事する従業者のおおむね 80%以上を移転した事業に引継ぐことが見込まれていること」が適格分割に該当するための条件なのであろうか。80%というパーセンテージが持つ意味も曖昧であり、見込まれていることで要件が満たされるといった状況についても蓋然性を有する要件が存在している。そしてそれらの要件に関する妥当性についても筆者は、回答を出し得ない⁸⁷⁾。

この疑問点も前述したとおり立法時における、趣旨やその思想があまりに不透明なのであるからますます理解するのは、困難であると考え

⁸⁷⁾ 足立正喜教授は、税制適格要件における見込み規定について「組織再編税制で適格要件というのには、見込みであることという見込要件が多いのです。例えば、当事者間に 100%の持分関係がある場合には、その関係の継続が見込まれることというのがあります。また、従業者引継ぎ見込要件とか、移転事業継続見込要件とか、役員引継ぎ見込要件とか、いずれにしても見込要件というのが非常に多いわけです。これをどういうふうに理解するのかということです。というのは、法人税法 132 条の 2 組織再編成に係る行為又は計算の否認規定との関連で、法的安定性の観点から言って多少問題ではないかということです。こういう見込要件は当初の予測と違う結果になっても、それが経済的合理性で説明できればよいということなのかということです。」と述べており、このような見込要件の妥当性・必要性について問題点を指摘している。足立正喜「組織再編税制と今後の展望」租税研究 682 巻 53 頁(日本租税研究協会,2006 年)。

えるのである⁸⁸⁾。実務界からの要請と主税局の立法担当者の折衝により税制適格要件の一部は、決められたとしても、立法の段階における趣旨が不透明な以上、やはり会社分割税制には問題が生じていると

⁸⁸⁾ 組織再編税制の導入の考え方について、当時、経団連担当者であった阿部泰久氏は、「当初は、私どもも、商法の会社分割制度の創設だけに対応した税制が出来ればよいということで、租税特別措置法的なものを考えておりました。つまり、株式交換・株式移転の税制は、租税特別措置法によって手当てされているので、『会社分割制度に対応した必要最小限の部分を考えていけばよい』との意見が強かったのです。(途中省略)しかし、主税局の方は、この機会に組織再編成税制全体を見直したい、との意向でした。理由は二つあります。一つは、分割というものは、既存の合併や現物出資などの分社化の制度と経済的な効果は同じであるということです。(途中省略)そこで、主税局から最初に出てきた提案は、いわゆる時価以下主義を放棄して、原則時価主義の変えたいというところでありました。(途中省略)国際的な潮流としては、もろもろの結合を取得とみる、すなわちパーチェス法でみるというものでした。それは、企業が結合した時点で、時価による資産の移転が行われたものとみなして譲渡損益を認識する、というものです。一部例外的にプーリングもあるかもしれないが、基本的にはパーチェス法だということでした。会計そのものが、国際的にそう流れて行くのならしかたがないと思っていたのですが、税についてもそうなるのか、つまり極端なことといいますと、『合併をすると譲渡損益を計上して、そこで含み損益に課税が行われてしまうのか、そんなことになったら組織再編はできないではないか』と、一時期は猛反発したわけでありました。ところが、主税局のお話は、『原則は時価主義ということで考えたいのだが、一定の要件というか、経済的な合理性が説明できるものについては、資産の簿価による移転を認めたい』というものでした。(途中省略)主税局は、当然 100%はオーケーと言っております。しかし、100%だけでは困るので、「われわれは、『企業グループの実態をもっと広く見てください』との主張をしまして、『では、どうしますか』という議論がしばらく続きました。こちらの言い値は、25%でした。」(途中省略)しかし『それでは広すぎる』とされて、『ではどうすればよいのか』と、いろいろな数字が途中で飛び交いました。(途中省略)結局どうすればよいかということになり、税法によりどこを求めるのはやめて、『商法に乗っかってしまえ』となり、50%超という基準になりました。(途中省略)独立事業単位要件として、主要な資産・負債の引継ぎとともに、従業員の概ね 80%の引継ぎというのが出てまいりました。(途中省略)しかし、従業員の全部を引き継ぐことは現実的に無理であり、やはりアローアンスが欲しいということになり、結果的に 80%になったのです。80%でなければいけないという理屈はありません。75%でも 90%でもよかったと思います。組織再編の実例では、リストラなどによって、このくらいの数の人は減っていましたので、いろいろ議論をした結果、大体 8 割としておけば大きな支障はないため、80%に落ち着いたのです。」と述べている。日本租税・前掲注 16,80-86 頁。

言わざるを得ない⁸⁹⁾ものとする。

現行の会社分割税制は、「繰越青色欠損金の使用の制限」及び「特定譲渡損失等の損金不算入」等の個別否認規定並びに第6章第1節で述べた法人税法132条の2「組織再編成税制に係る行為又は計算の否認」規定いわゆる、包括否認規定のような「租税回避行為を防止する」という考え方に基づきそれが細部にまで影響している税制であると考えが、会社分割税制の趣旨が抽象的かつ不透明な以上そのような趣旨から導入された現在の会社分割税制において、会社分割という経済的行為から生じる租税回避行為を防止するという考えは、つじつまが合っているのであろうか。筆者は、雲をつかむ話しのように思えてならないのである。

第2項 構造的問題点

会社分割税制における構造的問題点としてこれまで論じてきた内容を整理すると、適格分割に該当した場合における分割時の移転資産・移転負債の含み損益の付替えの問題、つまり移転資産を簿価で移転することに関する問題に集約されると筆者は考える。

なぜならこの問題から想定される様々な問題点に対応するため、平成13年の会社分割税制の導入以降、様々な規定の整備が行われてきたからである。さらに、この規定の整備が第1項で述べた難解かつ複雑な条文の導入に繋がっているのではないだろうか考えるのである。

⁸⁹⁾ その他本稿の問題点には、挙げていないが興味深い検討事項として、企業組織再編税制とグループ法人税制について、企業の税務担当者と税務専門家とが実務上の諸問題について対談した内容において次の会話がなされている。組織再編税制の前提となる100%の完全支配関係又は、50%超100%未満の支配関係に対して、
「[武井一浩教授(発言)]『昔から発行済株式総数基準で税は動かないんですね。』
[佐々木浩教授(発言)]『そこはたぶん二つの考え方があるんですね。会社法はどちらかというと、行為規則が多いので議決権を中心に構成していると思いますが、税制となると行為だけでなく利益の部分も考えないといけないので、議決権だけにするのは少し難しいのではないかと思いますけれども。ただ、そうは言っても、行為に関係するところは議決権のほうが妥当性があるかなという感じもあるにはあります。例えば50%超の基準の中に、議決権が50%超になったら該当するところ(法令第4条第3項)があるのは、そういうことの表れですけれども。』[武井(発言)]『組織再編税制は、ずっと発行済のほうを使っていますよね。何回か直そうかという議論のタイミングが確かあったと思いますが。』[佐々木(発言)]『ありますが、やはり行為だけではないだろうということで、議決権のみに変えるということまで至っていません。』[中村慈美氏(発言)]『おそらくその議論はまだ尽くされていないと思います。』中村慈美ほか『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』42-43頁(大蔵財務協会,2012年)。

適格分割による簿価移転により、会社分割の時点で含み益・含み損を内在している資産・負債を分割承継法人に移転することは、分割承継法人が自社の経済活動とは無関係な資産・負債が内在している含み益・含み損を無償で取得することになると考えられ、さらに、簿価で受け入れたことにより新たに移転資産から抽出した含み益、含み損についてもやはり無償で取得したことになると考えられるのではないだろうか。

そうであるならば、従来の営業活動から生じた収益・損失とこの含み益・含み損が実現した場合の収益・損失を同一のものとして税額を算定することには問題があるものとする。

現在の会社分割税制においては、適格分割に該当した場合には、移転資産等を簿価により分割承継法人に移転し課税を繰り延べなければならないとしており、簿価移転される資産・負債が内包している含み損益については、その含み損益を用いた租税回避行為を防止するため、個別規定が整備され、かつ、そのうえで包括的否認規定である組織再編成に係る行為又計算の否認規定が存在している。

一方で、現在の法人税法においては、分割時における移転資産・負債が有する含み益・含み損を移転後に分割承継法人において収益・損失として実現することを否定はしておらず、同様に移転後において、分割承継法人側で新たに移転資産・負債から含み益・含み損を抽出し収益・損失として実現させることについても、否定はしていない。以上のことから含み益・含み損をどのように捉え、法人税法上整備していくのが、今後の会社分割税制における大きな検討課題だと考える。

さらに、中田論文の検証を経て筆者が提起した法人株主に該当した場合と個人株主に該当した場合における両者の株式の譲渡課税の不整合の問題についても会社分割税制における検討事項ではないかと考える。

第3項 グループ法人税制との関係性における問題点

第5章で述べたとおり、会社分割税制とグループ法人税制は、いずれも自社の資産を他社へ移転するという意味では、法人税法上は紛れもなく譲渡という経済的行為に該当するものとする。しかし、同じ経済的行為に対して税法上の取扱いが大きく異なることとなるのは、

問題があるのではないだろうか。

視点を変えて考えるとグループ法人税制は、会社分割税制を含む組織再編成税制を補完する機能を有しているとも考えられる。

例えば、巨額の含み損を抱えている土地を所有する分割法人があったとする。分割時において適格分割に該当するため、土地を分割承継法人に移転してしまつては、分割法人では、分割時に含み損を損失として実現することは不可能になり土地が内包している巨額の含み損を自社の損失として計上することはできなくなる。

そこで、分割法人側では、土地を移転資産の対象とはせずに適格会社分割を行い、その後、別取引として土地を分割承継法人に時価で譲渡する。このようにすれば、分割法人において土地の含み損を実現することが可能となる。

しかし、現行の税制ではこのような場合において、グループ法人税制の導入により、適用法人が完全支配関係である法人間のみとした一定の条件は付されているものの、この土地が譲渡損益調整資産に該当したならば、この取引は原則的には時価での譲渡とされるが結果的に税務調整を受け、簿価での譲渡と同じ効果を有する取引として取り扱われることになり、分割法人が意図していた土地に含まれる含み損を自社において実現することは、永久に不可能となる。

このように、会社分割等によって防止することができないスキームをグループ法人税制という制度によって防止することが可能になったのである。

上記の例では、一定のグループ内における資産の譲渡にかかる含み益・含み損に伴う収益・損失の実現を防止するという立法者側からの主張が読み取れる。であるならば現行の規定のように難解かつ複雑な字句で立法しなくともよかったのではないのだろうか。そして根底にある考えが、課税の繰延べに係る租税回避行為を防止するという考え方において同じであるならば現行のように会社分割税制とグループ法人単体課税制度における簿価移転に伴う課税上の取扱いに大きな相違点があるということはやはり問題があると考えるのである。

第 2 節 会社分割税制に対する若干の提言

前節では、現在の会社分割税制が有していると考えer問題点について、整理した。

今後、会社分割税制は、単独・個別の税制のみではなく組織再編税制スキームにおける一つの行為としてつまり合併や現物出資・株式交換等を複雑に絡み合わせて行う経済行為の一部としての意味あいが強くなると考えるのである。さらに、連結納税制度及びグループ法人単体課税制度を加えた企業集団税制としての税制上の立ち位置が確立されていくものとする。

その時において最も重要なことは、「条文に記載した内容の趣旨、そしてその趣旨に係る考え方・思想が明確になっているか。」また、「その趣旨等から税法上の取扱いが定められているか。」ということになるのではないだろうか。少なくとも、これまで論じてきた現行の会社分割税制のようにその税制の趣旨が抽象的であまりに不透明な内容では、広く納税者からの信頼・信用を得ることは難しいことだと考えるのである。

今後、いつかの時点で会社分割税制の趣旨等を明確に指示さなければならぬ⁹⁰⁾。そうしなければ、さらに難解・困難な条文が時世の流れとともに導入された場合において、会社分割税制の制度趣旨がみえない状態で当該税制が適用されていくのは、法治国家たる我が国における租税法律主義・租税立法主義に反していることになるのではないかと提言したい。

会社分割税制の構造的問題では、適格分割に該当した場合における

⁹⁰⁾ 渡辺徹也教授は、会社分割税制を含む組織再編税制と会社法との関係性から「組織再編税制を構築する当初から会社法に依拠せず、税法上の合併や分割という概念を作り上げていたとすれば、その段階でもっと本質的な議論、つまり何が課税繰延の根拠なのか、売買と適格組織再編成の違いは何か、そのためにはどんな適格要件がよいのかといった議論、あるいは、組織再編税制の持つ形式主義的側面をもっと意識した検討などが行われたのかもしれない。しかし、それは今からでも決して遅くはない。会社法の制定によって会社法と税法の乖離がいつそう進んだことは、そのような論点について考えるよい契機となるであろう。」と述べられている。渡辺・前掲注 86,51 頁。

さらに、渡辺徹也教授は、会社分割税制を含む組織再編税制への提言として『基本的考え方』に示された『移転資産に対する支配の継続性』と『株主の投資の継続性』が、どのような立法趣旨のもとで二つの基準と七つの要件に具現化されたのか、換言すれば日本法がどのようなポリシーを採用したのかについて、もっと明確に示される必要があるといえよう。」と述べている。渡辺徹也「企業組織再編税制―適格要件等に関する基本原則および商法との関係を中心に―」租税法研究 31 号 44 頁(有斐閣,2003 年)。

簿価による資産・負債の移転が含み益・含み損の相手法人への提供につながり、相手法人がタックス・エフェクト(tax effect)を操作できる可能性を持たせることになる。会社分割税制が関連する法人税法上の項目は多岐にわたっており、かつ、一部難解・複雑な規定もあることから、できる限りの簡明な条文を整備することも重要な検討項目だと考える。

本稿で検討した会社分割税制の問題点は、適格会社分割に該当した場合における「移転時における含み益・含み損の取扱い」及び「移転後における移転資産から生ずる新たな含み益・含み損の取扱い」が最終的な検討事項であると考え⁹¹⁾。

この検討課題について、筆者は本稿における解決策として次の提案を行いたい。適格分割により取得した資産・負債は、もともと分割法人が有していたものであり、それを会社分割というスキームによって、分割承継法人に移転したものであるため、移転された資産・負債から生ずる収益・損失は分割承継法人のこれまで行ってきた企業活動から生ずる利益・損失とは性格が異なるものと考える。

この考え方からすれば分割承継法人において本来、保有している資産・負債から生じる損益と会社分割により移転をされた資産・負債より生ずる損益を分割承継法人内においていずれも同一のものとみなして、課税所得を計算することは整合性がないものである。つまり、分割承継法人において従来 of 企業活動により生じた損益と会社分割により移転を受けた資産・負債から生じる損益を現行制度のように通算して算定すべきではないものと考えるのである。

具体的には、適格分割により簿価で移転された資産・負債から生ずる収益・損失は、①分割承継法人が有する青色欠損金額との通算を禁止する。②分割承継法人がもともと保有していた資産・負債から生じ

⁹¹⁾ 水野忠恒教授は、会社分割税制を含む組織再編税制が導入される前に当税制のあり方について、「特に強調したいのは、どういふことかと申しますと、盛んに企業組織の再編成ということと言われるわけです。そこで、商法にも会社分割の規定が設けられ、税法もそれに対応するといふころですが、あるべき方向は何かといえば、企業組織の再編成については、その時点では課税を行わないといふことです。課税を繰り延べるといふことです。これはもともと、英語で **Non-regonition** といっておりますのですが、そういった制度をわが国でも考えるといふことです。」と述べている。水野忠恒「政府税制調査会から発表された『平成 13 年度の税制改正に関する答申』の解説」租税研究 617 号 17 頁(日本租税研究協会,2001 年)。

た収益・損失との通算を禁止する。③分割承継法人の従来の営業活動から生じた収益との通算を禁止する(以下、「適格会社分割に係る 3 制限」という。))。

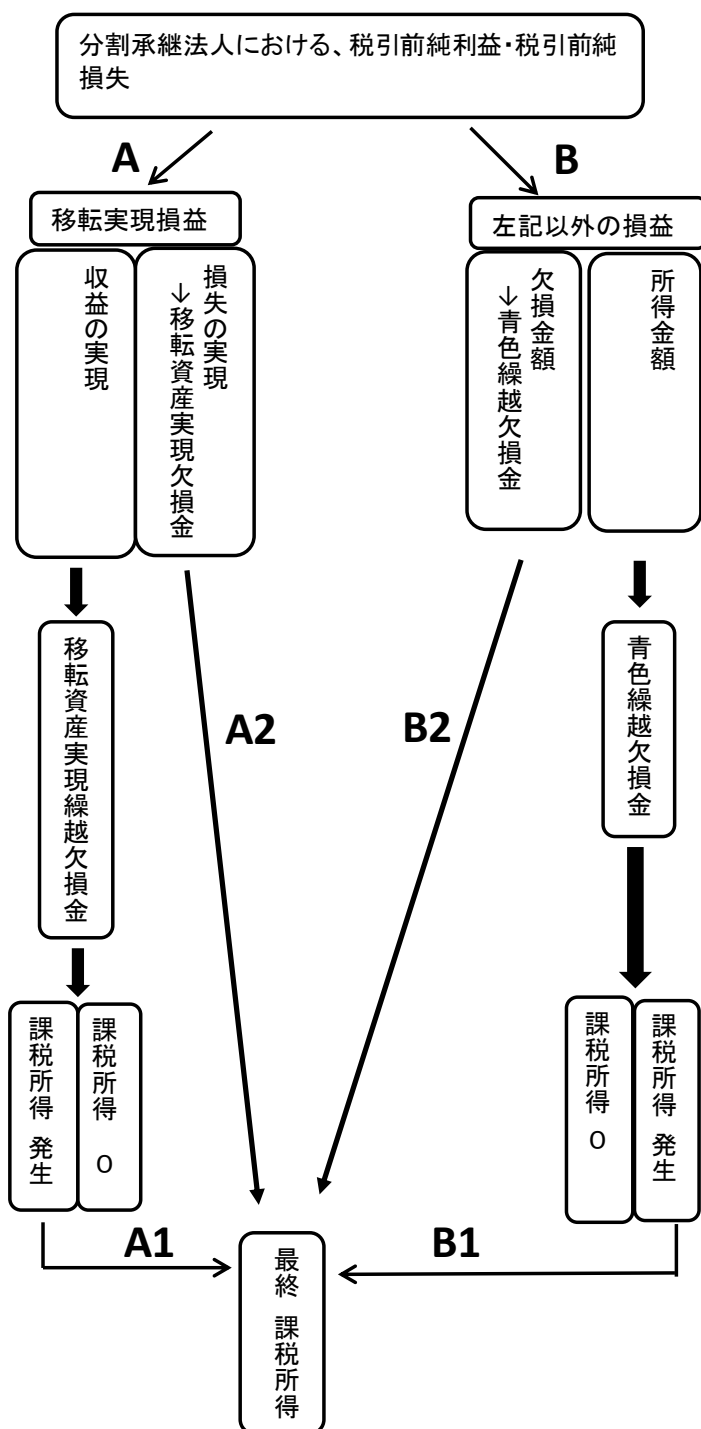
この適格会社分割に係る 3 制限を適格会社分割に該当した場合における簿価移転に係る取扱いの原則としたうえで課税所得計算上、移転された資産・負債から生じた収益・損失(以下、「移転実現損益」と仮称する。)を税引前当期純利益又は、税引前当期純損失の額から抽出し、移転実現損益の額とその他の純粋な営業活動から生じた所得又は、欠損を区分して課税所得を算定する方法を提案したい。

この場合において純粋な営業活動から生じた所得金額又は欠損金額の取扱いは現行の法人税法における取扱いに準じた方法とする。一方、移転実現損益の取扱いについては、含み損から生じた実現損失については、青色繰越欠損金とはせず「移転資産実現欠損金」として 10 年間の繰越を認め、この欠損金の発生以降、移転実現益として含み益から生じた実現利益については、この移転資産実現欠損金との通算のみを認める。

また、移転資産実現欠損金がない場合又は、移転資産実現欠損金から控除して控除しきれなかった金額については、移転実現収益を純粋な営業活動から生じた所得金額と合算して最終課税所得を算出する。しかし、純粋な営業活動から生じた欠損金額がある場合には、その欠損金との通算は認めず移転実現収益単体に対して課税を行うこととする(【図解 27 参照】)。

このような条件を規定すれば、現行のような繰越青色欠損金の使用制限や特定資産の譲渡損失に係る損金不算入等の規定は不要になると考える。

【図解 27】 提案する会社分割税制のイメージ



A1又は、B1の所得が発生した場合において、A1の所得については、B2の青色繰越欠損金との損益通算を禁止する。同じく、B1の所得についてはA2の移転資産実現欠損金との損益通算を禁止する。

例えば、上記の提案する方法によれば、第4章第2節における事例を基に考えると、親和銀行が保有していた貸出金に係る含み損が、福岡銀行において一時に実現した時に、福岡銀行において発生した子会社清算損390億円を福岡銀行の青色繰越欠損金とはせず、「移転資産実現欠損金」として平成24年3月期以降に福岡銀行にて発生した課税所得と通算することを禁止すれば、福岡銀行における青色欠損金の繰越控除制度を用いた節税スキームを防止することが可能となる。

つまり、この場合においては、移転を受けた資産に含まれる損失を、税務上純粋な営業活動から生じた所得との通算を禁止することとし、かつ、「移転資産実現繰越欠損金」は10年の繰越しを認めその間に移転した資産から生じた収益のみとの通算を認めるとすれば福岡銀行の純粋な営業活動から生じた損益には大きな影響を及ぼさずに会社分割により取得した資産・負債の含み益・含み損から生じた収益・損失の範囲内での清算が可能になるのではないだろうか。

ただし、例外として簿価で取得した資産・負債を10年間以上継続保有していれば、そこから実現した収益・損失は分割承継法人において通算して所得計算することを認める。又は、各法人の規模や形態に応じて一定金額以内であればこの実現した収益・損失については通算して所得計算することを認める等の補完的規定の導入を行う。さらに、上記の提案に加え会社分割を行う法人が任意に適格会社分割と非適格会社分割を選択できるという取扱いを提案したい。

ただし、選択権を付与されるか否かは一定の条件つまり、税制適格要件を大幅に簡素化した要件を満たすことを必要とすればよいのではないかと考える。

なぜなら、現行上税制適格要件に該当した場合は、強制的に適格分割として処理することが決められている。しかし、上記の提案に則れば含み益・含み損を用いた収益・費用の付替えによる課税上の操作も厳しくなり、租税回避行為を行わせる射程も大幅に縮小されることが考えられるのである。つまり、税制適格要件の重要性が著しく低下することになり、その要件自体の必要性も低くなるからである。

移転資産・負債が内包する含み益が実現した場合には、従来の分割承継法人が有していた繰越欠損金との通算を禁止することにより、移転資産・負債から生じた実現収益のみを単独で課税所得として租税負

担を負わせることが可能となる。一方、移転資産・負債が内包する含み損が実現した場合には、それ以外の所得との通算を禁止することにより、実現した損失については、「移転資産実現繰越欠損金」として独立した形で企業内部に留保し、それ以外の所得は課税所得として租税負担を負わせるとすることが可能となる。

つまり、現行のような分割時における移転資産が内包する含み損益を移転先法人側で恣意的に実現させそれ以外の所得と通算することにより租税負担を小さく又は、無いものとするのを防止することができるのではないだろうか。

上記のように提案した取扱いによれば、適格分割に該当した法人において、資産・負債を簿価により移転することが可能となり分割法人における課税はされないこととなる。

一方、資産・負債の移転先である分割承継法人においても簿価で受け入れた資産・負債の含み益・含み損が実現した時において他の所得・損失と通算して算定することを禁止すれば、必然的に含み益・含み損を用いた恣意的な課税操作・租税回避行為の余地を無くすことになるのではないだろうか。

提案した取扱いに変更すれば、ある方向から見た時に会社分割税制の趣旨は「移転資産・移転負債に内包されている、含み益・含み損を用いた課税操作・租税回避を明確に防止する。」という意味が明確になり法人税法の条文上、現行のような複雑な規定は不要になり、簡明な条文を規定することができるのではないかと考える。

そして、これは会社分割税制における条文の在り方は簡明にすべきであるとする筆者のイメージを具体化できる取扱いであると考えてるのである。

中田論文の検証をうけ、筆者が提起した会社分割により交付を受けた株式に対する法人株主と個人株主双方における当該株式の譲渡課税の取扱いの問題については、筆者は今後の研究論点として位置づけたい。しかし、株式の交付を受ける時点では、法人株主と個人株主いずれにおいても株式の価値は同じであると考えてる。

そうであるならば株式を譲渡する時点において課税の取扱いが異なることは問題であり、従来の株式譲渡課税の取扱いとは異なる譲渡課税における税率の統一化を踏まえた新たな株式譲渡課税の導入が必要

であると考え。法人株主・個人株主いずれの場合であっても株式を譲渡した場合における租税負担が等しくならなければならないのではないだろうか。

会社分割税制とグループ法人単体課税制度の課税上の取り扱いにおける相違点については、今後は、前述したとおり企業集団税制としての課税制度が進展していくものと考えており、現在の単体課税制度がグループ⁹²⁾という概念によって徐々に変化して、新たな課税形態に発展してゆくのではないだろうか。そうなれば、その企業集団税制の枠内にある両者の課税上の取扱いが異なっていることに筆者は違和感を覚える。

グループ法人単体課税制度における、譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べについては、譲受法人側では時価での受け入れとなるため、問題はないと考える。一方、譲渡法人においては、1,000 万円の譲渡損益調整資産を 1,200 万円で売却した場合には、譲渡益 200 万円が譲渡法人側で繰延べられることになるが、簿価 900 万円の資産を 3,000 万円で売却した場合に生じる譲渡益 2,100 万円については課税されることとなる。

つまり、譲渡損益調整資産を簿価 1,000 万円以上としたことによりこのような状況が生まれているのである。これは、グループ法人単体課税制度特有の問題と考えるが、少なくとも完全支配関係法人間で資産の譲渡を行った場合には、原則税務計算上、譲渡法人側において時価譲渡として課税を行い、譲渡損益調整資産に該当した場合における譲渡損益の繰延べが適用された場合については、譲受法人側において譲渡資産の帳簿価額による判定によりその適用の有無を決定するので

⁹²⁾ 岡本忠生教授は、課税上のグループについて、「課税においてグループという捉え方をすべきだろうか。一般に、法人の数や大きさ(資本金など)を変数として用いる規定において、グループ法人をどのように取り扱うかは、その規定の趣旨目的から検討すべきであり、その結果、グループ法人に対する扱いを変えるべき場合があると考えられる。」とした上で「グループとしての捉え方は、このような課税上意図的な場合だけでなく、原則として、事業上の必要からグループが形成される場合(経済的実質がある場合)にも及ぼすべきであろう。」さらに、「問題は、グループとして扱う企業実態を、どのような法的基準で判断するかである。その基準には、グループという経済的実質を適切に反映していることだけでなく、課税要件として明確であり、法的に安定して執行できることが求められる。」と述べている。岡本忠生「グループ法人課税制度の課題とあり方」税研 25 巻 4 号 24-25 頁(日本税務研究センター,2010 年)。

はなく、譲渡損益調整資産に係る譲渡益・譲渡損の金額を判定の基準とすべきではないだろうか。

さらに会社の規模等に応じて一定の範囲を設けてその範囲を超えた譲渡益・譲渡損に係る部分については、前述の会社分割税制に係る提案にならって、上記の「適格会社分割に係る 3 制限」に基づいて他の損益との通算を禁止することを提案したい。そして、譲渡法人側においては、現行のように時価譲渡としたうえで別表調整により課税の繰延べを行うのではなく、簿価譲渡として取扱い課税を繰延べるとする考え方にシフトしていくべきだと考える。なぜなら、会社分割税制とグループ法人税制の税務上の取扱いに出来るだけ整合性を持たせることが今後、企業集団税制が発展していく中で重要な意味を持つものになると考えるためである。

おわりに

本稿では、会社分割税制を中心に現行制度の問題点について考察した。検討した内容は、必ずしも会社分割税制のみが有する問題点ではなく、会社分割税制を含む組織再編税制の問題とすべき点もあるが、本稿ではあくまで会社分割税制を中心に検討を試みたものであるため問題の射程を広義に捉えたものではなく、組織再編税制の問題点⁹³⁾としての考察は、今後の研究に委ねていくものとする。

さらに、会社分割税制においては、分割型分割に係る株主側の手続きについても、考察しなければならないものとするが、本稿では、筆者が考える会社分割税制の核である視点に立ち、その部分に焦点をあてて考察したものである。

株主側に係る資本等取引の取扱いについても、今後の研究に委ねていきたい。また、国境を越えた会社分割税制についても、今後さらなる制度設計や取扱い規定が整備されなければならないと考えるがこれについても今後の検討課題としていきたい⁹⁴⁾。

現行の会社分割税制においては、これまで論じてきた内容により、租税制度上存在する問題が少なくないことが判明した。

⁹³⁾ 企業組織再編税制とグループ法人税制について、企業の税務担当者と税務専門家とが実務上の諸問題について行った座談会において、武井一浩氏は、「グループ法人税制の中の現物分配ですね。国際的な再編ですが、海外では感覚的・経済的には会社分割だと。それも『分割』として受け入れてくれるようにあとワンジェネレーションぐらいの先にいくと、いろいろな国際的な再編が行いやすくなると思います。」と述べており、また、中村慈美氏は、組織再編税制の枠内に含まれる様々な経済行為つまり、合併・分割や株式交換等におけるそれぞれの要件について「要件が少しずつ違っているところがあります。そういうところをできれば、揃えていただきたいと思います。」と現行の組織再編税制に含まれている問題について述べられている。中村ほか・前掲注 90.32 頁。

⁹⁴⁾ 興味深い内容として、ジュリストにおいて太田洋氏が述べられている見解がある。「国境を越えて再編手続きが行われる場合には、日本の裁判所のみならず、外国の裁判所も関与してくる可能性があるという点である。現在の世界秩序の下では、各国がそれぞれ別異に国際私法を有しており、その内容は完全に統一されていない。」とした上で、文献中における「分析はあくまでわが国の国際私法の解釈として提示されているにすぎず、その他の国でもそのように保証するものではない。」と述べられている。さらに、会社分割を伴う組織再編成レベルになると、「法人全体の命運に大きく関わるのであり(途中省略)帰結を前提に様々な法律関係が積み重ねられる以上、万一、その帰結が覆ったときに被る損害はあまりに大きく、(途中省略)失うものがあまりに大きいのである。」太田洋「国境を越える企業再編と準拠法」ジュリスト 1437 号 40-41 頁(有斐閣,2012 年)。

今後、さらに複雑化及び国際化するであろう会社分割税制について、本論文の考察が当該税制を適用しようとする法人が簡明な条文によりその税制を適用しやすくするための一つの検討材料となれば、筆者はこれに勝るものはないと考える。

また、課税当局側においても、租税回避行為の射程をできるだけ縮小した税制に変貌することになれば、法人税法第 132 条の 2 組織再編成に係る行為又は計算の否認規定の濫用をある程度制限することが可能となるのではないだろうか。

本稿の内容が会社分割税制に係る今後の改定内容の中でどのように反映されていくのか。また、大きな改正をせずに現行のような難解かつ複雑な条文を整備しつつけることにより本制度に対する信頼性を大きく損なわせる可能性を広げてゆくのか。今後の課税当局側の動向に注目しつつ、会社分割税制に係る課税の繰延べに対する税務上の対応及び明確な制度の趣旨の法令化並びに簡明な条文の導入への対応に興味深く見守っていきたい。

参考文献

(単行本)

- [1] 青木昌彦ほか『企業の経済学』(岩波書店,1985年).
- [2] 青木昌彦ほか『日本企業の経済学』(岩波書店,2009年).
- [3] あさひ法律事務所・アーサーアンダーセン『会社分割のすべて』(中央経済社,2001年).
- [4] 荒井隆一『税法・権力・納税者』(敬文堂,1970年).
- [5] 鳥飼重和ほか『合併・分割－法務・税務・会計のすべて－』(税務経理協会,2007年).
- [6] 遠藤泰弘『会社経営の実際』(日本経済新聞社,1988年).
- [7] 大蔵財務協会『改正税法のすべて 平成13年版』(大蔵財務協会,2001年).
- [8] 大蔵財務協会『改正税法のすべて 平成18年版』(大蔵財務協会,2006年).
- [9] 大蔵財務協会『改正税法のすべて 平成22年版』(大蔵財務協会,2010年).
- [10] 岡村忠生『法人税法講義(第2版)』(成文堂,2006年).
- [11] 金子宏『基本法学6－権力』(岩波書店,1985年).
- [12] 金子宏『租税法(第17版)』(弘文堂,2012年).
- [13] 金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣,2007年).
- [14] 金子宏ほか(編)『法律学小辞典(第4版)』(有斐閣,2005年).
- [15] 監査法人アイ・ピー・オー『新会社法下における企業再編の実務』(清文社,2006年).
- [16] 神田秀樹『会社法(第14版)』(弘文堂,2012年).
- [17] 岸田貞夫ほか『現代税法の基礎知識』(ぎょうせい,2012年).
- [18] 岸田雅雄『ゼミナール会社法入門(第7版)』(日本経済新聞出版社,2012年).
- [19] 河野惟隆『法人税法の研究』(税務経理協会,2009年).
- [20] 国民生活金融公庫総合研究所『中小企業における財務構造変化－「中小企業経営状況調査」でみる15年間の軌跡－』(国民生活金融公庫総合研究所,2001年).
- [21] 後藤孝典『会社分割(第6版)』(かんき出版,2011年).
- [22] 佐藤信祐『組織再編の会計・税務と申告書作成の実務』(清文社,2008年).
- [23] 新川大祐『企業再編のための会社分割の実務－その法務・会計・税務のすべて－』(税務経理協会,2001年).
- [24] 鈴木宏『中小企業の会社分割制度活用策とその運用事例』(日本法令,2001年).

年).

- [25] 総務庁行政監察局『適正かつ公平な課税の実現を目指して－総務庁の税務行政監察結果より－』(財務省印刷局,2001 年).
- [26] 第一勧銀総合研究所 産業・経営調査部『企業再編の実務』(東洋経済新報社,2002 年).
- [27] 高村寿一『ベーシック経営入門』(日本経済新聞社,2001 年).
- [28] 竹内陽一ほか『実践ガイド企業組織再編税制』(清文社,2010 年).
- [29] 武田安弘『企業結合会計の研究』(白桃書房,1982 年).
- [30] 武田昌輔『改訂版 企業課税の理論と課税』(税務経理協会,2006 年).
- [31] 武田昌輔ほか『企業再編の税務(1 巻)』(第一法規,2007 年).
- [32] 武田昌輔ほか『企業再編の税務(2 巻)』(第一法規,2007 年).
- [33] 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法 1』(第一法規).
- [34] 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法 2』(第一法規).
- [35] 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法 3』(第一法規).
- [36] 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法 4』(第一法規).
- [37] 武田隆二『法人税法精鋭 平成 13 年版』(森山書店,2001 年).
- [38] 田村諒之輔『会社の基礎的変更の法理』(有斐閣,1993 年).
- [39] 中小企業事業団『中小企業の M&A 戦略』(同友館,1993 年).
- [40] 中東正文ほか『会社分割・合併の法律と税務』(清文社,2001 年).
- [41] 中南伸明ほか『会社分割の税務・会計・法律と諸問題』(中央経済社,2011 年).
- [42] 中江博行『会社分割税制の基本構造』(税務経理協会,2003 年).
- [43] 中村慈美ほか『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』(大蔵財務協会,2012 年).
- [44] 中田信正『アメリカ税務会計論 連邦・州法人税の計算体系の解明』(中央経済社,1989 年).
- [45] 成道秀雄『M&A の会計・税務・法務』(中央経済社,2001 年).
- [46] 日本租税研究協会『企業組織再編税制に係る税制についての講演録集』(日本租税研究協会,2001 年).
- [47] 林修三『法令作成の常識』(日本評論社,1989 年).
- [48] 平川忠雄『会社分割・企業組織再編税制の実務』(税務経理協会,2001 年).
- [49] 細川信義ほか『企業再生の実務－経営・法務・会計・税務－(1 巻)』(第一法規).

- [50] 細川信義ほか『事業再生の実務－経営・法務・会計・税務－(2巻)』(第一法規).
- [51] 前田庸『会社法入門(第12版)』(有斐閣,2009年).
- [52] 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会,2002年).
- [53] 水野忠恒『アメリカ法人税法の法的構造』(有斐閣,1988年).
- [54] 水野忠恒『租税法(第5版)』(有斐閣,2003年).
- [55] 森本滋『会社法コンメンタール17・組織変更・合併・会社分割・株式交換等』(商事法務,2010年).
- [56] 安田荘助ほか『株式交換と会社分割』(日本経済新聞社,2000年).
- [57] 柳裕治『税法会計制度の研究－税務財務諸表独立性の論理－』(森山書店,2001年).
- [58] 渡辺淑夫『法人税法』(中央経済社,2012年).
- [59] 渡辺徹也『企業取引と租税回避』(中央経済社,2002年).
- [60] 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』(弘文堂,2006年).

(書籍所収論文)

- [61] 江頭憲治郎「会社分割」比較会社法研究 奥島孝康教授還暦記念1巻189頁(成文堂,2000年).
- [62] 大石篤史「組織再編税制と租税回避」金子宏(編)『租税法の発展』501-522頁(有斐閣,2011年).
- [63] 小川正雄「アドバンス・ルーリングと納税者の権利」日本財政法学会(編)『入札の法制度・財政法叢書11』(龍星出版,1996年).
- [64] 金子宏「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐって－」芦部信喜ほか(編)『岩波講座基本法学6－権力』(岩波書店,1984年).
- [65] 中里実「法人課税の時空間(クロノトポス)－法人間取引における課税の中立性－」杉原泰雄教授退官記念論文集刊行会(編)『主権と自由の現代的課題』361-380頁(勁草書房,1995年).
- [66] 水野忠恒「会社分割税制の検討」碓井光明ほか(編)『公法学の法と政策(上)』(有斐閣,2001年).
- [67] 渡辺徹也「法人組織変更取引と立法政策に関する一考察」碓井光明ほか(編)『公法学の法と政策(上)』(有斐閣,2001年).

(雑誌論文等)

- [68] 朝長英樹「法人税制の検討課題について－分割・合併等－」租税研究 611号 9-26 頁(日本租税研究協会,2000 年).
- [69] 朝長英樹「会社組織再編成に係る税制について」租税研究 620 号 8-27 頁(日本租税研究協会,2001 年).
- [70] 朝長英樹ほか「会社分割等の組織再編成に係る税制について」租税研究 614号 52-85 頁(日本租税研究協会,2000 年).
- [71] 朝長英樹ほか「会社分割等の組織再編成に係る税制(案)についての質問に対する回答について」租税研究 617 号 83-96 頁(日本租税研究協会,2001 年).
- [72] 朝長英樹「グループ法人税制の創設趣旨と意義等」税理 53 巻 12 号 48 頁(ぎょうせい,2010 年).
- [73] 朝長英樹ほか「組織再編成に係る行為又は計算の否認(1)」週刊 T&A master443 巻 20-27 頁(ロータス 21,2012 年).
- [74] 朝長英樹ほか「座談会(1)組織再編税制の立案担当者×トップ法律事務所タックスロイヤー 組織再編税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる『行為計算否認規定の創設の経緯・目的と解釈』」週刊 T&A master449 巻 4-15 頁(ロータス 21,2012 年).
- [75] 朝長英樹ほか「座談会(2)組織再編税制の立案担当者×トップ法律事務所タックスロイヤー 組織再編税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる『行為計算否認規定の創設の経緯・目的と解釈』」週刊 T&A master450 巻 16-26 頁(ロータス 21,2012 年).
- [76] 朝長英樹ほか「座談会(3・了)組織再編税制の立案担当者×トップ法律事務所タックスロイヤー 組織再編税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる『行為計算否認規定の創設の経緯・目的と解釈』」週刊 T&A master451 巻 13-19 頁(ロータス 21,2012 年).
- [77] 芦原誠「期限切れ欠損金 23 年度改正を踏まえた欠損金活用ケーススタディ」税務弘報 59 巻 4 号 10-18 頁(中央経済社,2011 年).
- [78] 足立正喜「企業組織再編税制の今後の課題」税大ジャーナル 2 号 1-19 頁(税務大学校,2005 年).
- [79] 足立正喜「組織再編税制と今後の展望」租税研究 682 号 46-57 頁(日本租税研究協会,2006 年).
- [80] 阿部泰久「改正の経緯と残された課題」別冊商事法務 252 号 79-92 頁(別冊商事法務編集部,2002 年).

- [81] 阿部泰久「グループ法人単体課税制度の導入と大企業への影響」税研 25 卷 4 号 30-35 頁(日本税務研究センター,2010 年).
- [82] 飯田義人「組織再編税制における一考察ー適格合併等における欠損金額の繰越控除とその制限及び緩和ー」経済学年誌第 17 号 377-413 頁(帝京大学大学院経済学研究科,2009 年).
- [83] 石原恵「現物分配・合併・分割」税務弘報 58 卷 9 号 29-34 頁(中央経済社,2010 年).
- [84] 井上聡ほか「会社分割をめぐる諸問題ー判例を材料に派生論点を考えるー」金融法務事情 1923 号 40-81 頁(きんざい,2011 年).
- [85] 植田卓「事前確認制度の動向とその検討」税研 16 卷 4 号 54-60 頁(日本税務研究センター,2001 年).
- [86] 碓井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶーその考えかたと活用」税理 27 卷 9 号 2-10 頁(ぎょうせい,1984 年).
- [87] 薄井信明ほか「企業金融と租税法」企業組織と租税法 別冊租税法務 252 号 29-67 頁(商事法務,2002 年).
- [88] 櫻井光照「企業組織再編税制について」租税研究 670 号 43-78 頁(日本租税研究協会,2005 年).
- [89] 櫻井光照「企業組織再編税制について」租税研究 678 号 31-75 頁(日本租税研究協会,2006 年).
- [90] 大久保圭ほか「会社分割の法務のポイントと近時の傾向」旬刊経理情報 1294 号 8-13 頁(中央経済社,2011 年).
- [91] 太田洋「組織再編を用いた M&A・企業グループ再編と課税ー現行税制の概要と課題ー」租税研究 744 号 154-170 頁(日本租税研究協会,2011 年).
- [92] 太田洋「国境を越える企業再編と準拠法」ジュリスト 1437 号 40-41 頁(有斐閣,2012 年).
- [93] 大塚正民「合併事業の解消手段としての人的分割(分割型分割)の税務ー日米比較ー」税法学 547 号 15-27 頁(清文社,2002 年).
- [94] 大元慎二「会社分割制度の創設に伴う独占禁止法の整備」商事法務 1565 号 31-35 頁(商事法務研究会,2000 年).
- [95] 岡安俊幸「新設組織再編税制に関する一考察」成蹊大学大学院経済・経営研究/成蹊大学経済学部学会編 3 卷 21-39 頁(成蹊大学大学院,2002 年).
- [96] 岡村忠生「法人分割税制とその乱用」税経通信 55 卷 15 号 31-43 頁(税務経理協会,2001 年).

- [97] 岡村忠生ほか「グループ法人課税制度の課題とあり方」税研 149 号 22-60 頁(日本税務研究センター,2010 年).
- [98] 小川健一郎ほか「無対価会社分割の会計ポイント」経理情報 1294 号 14-19 頁(中央経済社,2011 年).
- [99] 岡本忠生「グループ法人課税制度の課題とあり方」税研 25 巻 4 号 24-25 頁(日本税務研究センター,2010 年).
- [100] 会社分割研究会「会社分割の法律問題」金融研究 16 巻 1 号 1-47 頁(日本銀行金融研究所,1997 年).
- [101] 金光明雄「企業集団税制の理論と制度ー企業グループに関する基礎概念からの考察ー」桃山学院大学総合研究所紀要第 37 巻第 1 号 23-39 頁(桃山学院大学総合研究所,2011 年).
- [102] 金子宏「会社の設立・合併・分割の無効判決の効果の不遡及と租税法律関係」税経通信 57 巻 3 号 17-24 頁(税務経理協会,2002 年).
- [103] 金子宏「アドヴァンス・ルーリングの制度化」税研 72 号 6 頁(日本税務研究センター,1997 年).
- [104] 川本淳「企業結合会計の見直しに関する論点の整理に対する一考察」企業会計 60 巻 6 号 802-808 頁(中央経済社,2008 年).
- [105] 菅納敏恭「事前確認制度の整備・充実」税理 44 巻 2 号 65-70 頁(ぎょうせい, 2001 年).
- [106] 神田秀樹「組織再編」ジュリスト 1295 号 128-133 頁(有斐閣,2005 年).
- [107] 木村一夫「組織再編の課税関係と税務処理(法人税の重要計算平成 21 年版)」税務弘報 57 巻 12 号 508-548 頁(中央経済社,2009 年).
- [108] 木村一夫「会社分割(組織再編税制)」税務弘報 58 巻 12 号 505-514 頁(中央経済社,2010 年).
- [109] 木村一夫「会社分割(組織再編税制)」税務弘報 59 巻 11 号 502-511 頁(中央経済社,2011 年).
- [110] 木村吉孝「企業組織再編成における税務会計の論点」桃山学院大学環太平洋圏経営研究 2 巻 41-83 頁(桃山学院大学,2001 年).
- [111] 木村吉孝「会社分割税制の特色と課題ー単独分割型分割の税制適格性に関連してー」桃山学院大学経済経営論集 43 巻 4 号 255-277 頁(桃山学院大学,2002 年).
- [112] 木村弘之亮「二重課税の概念」法學研究 72 巻 2 号 1-12 頁(慶應義塾大学,1999 年).

- [113] 郡谷大輔「会社分割法制上の法際問題」事業再生と債務管理 132 号 58-65 頁(きんざい,2011 年).
- [114] 小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税務大学校論叢 45 号 233-368 頁(税務大学校,2004 年).
- [115] 小堀明子「企業組織再編成における欠損金に関する一考察」千葉商科大論叢千葉商科大学紀要第 43 巻第 1 号 145-158 頁(千葉商科大学,2005 年).
- [116] 小堀一英「企業結合等組織再編に関する会計基準の実務のポイント」企業会計 62 巻 3 号 376-388 頁(中央経済社,2010 年).
- [117] 佐藤修二「ヨーロッパにおける M&A 法制・税制の概要」租税研究 735 号 43-58 頁(日本租税研究協会,2011 年).
- [118] 佐藤友一郎 「法人税基本通達等の一部改正について(上)」税務弘報 59 巻 4 号 172-183 頁(中央経済社,2011 年).
- [119] 佐藤友一郎 「法人税基本通達等の一部改正について(下)」税務弘報 59 巻 6 号 203-216 頁(中央経済社,2011 年).
- [120] ジョン・K・マクナリティ「米国における企業組織再編に係る連邦所得税の基礎理論」租税研究 630 号 69-92 頁(日本租税研究協会,2002 年).
- [121] 鈴木哲史「グループ内の分割・現物出資」税務弘報 58 巻 14 号 26-33 頁(中央経済社,2010 年).
- [122] 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」税務通信 55 巻 11 号第一別冊付録(税務経理協会,2000 年).
- [123] 税務会計研究会「シンポジウム－企業再編の税務の総合的検討－」税務会計研究第 12 号 141-191 頁(税務会計研究会,2001 年).
- [124] 税務会計研究学会「シンポジウム－企業再編の税務の総合的検討－」税務会計研究 12 号 141-191 頁(税務会計研究学会,2001 年).
- [125] 関根稔「組織再編税制はなぜ間違ったのか」速報税理 31 巻 4 号 34-41 頁(ぎょうせい,2012 年).
- [126] 関根稔「組織再編成税制の思想を理解する」速報税理 31 巻 25 号 29-35 頁(ぎょうせい,2012 年).
- [127] 高野公人ほか「組織再編税制の新しい考え方」税務弘報 58 巻 9 号 10-34 頁(中央経済社,2010 年).
- [128] 高野公人「支配関係・完全支配関係の定義と判定」税務弘報 58 巻 9 号 10-19 頁(中央経済社,2010 年).
- [129] 滝澤孝臣「会社分割をめぐる裁判例と問題点」金融法務事業 1924 巻 62-75

頁(きんざい,2011 年).

- [130] 武井一浩「クロスボーダー組織再編行為に対する組織再編税制の適用」租税研究 735 号 21-42 頁(日本租税研究協会,2011 年).
- [131] 武井一浩ほか「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(Ⅰ)」旬刊商事法務 1525 号 29-41 頁(商事法務研究会,1999 年).
- [132] 武井一浩ほか「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(Ⅱ)」旬刊商事法務 1528 号 36-43 頁(商事法務研究会,1999 年).
- [133] 武井一浩ほか「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(Ⅲ)」旬刊商事法務 1529 号 26-35 頁(商事法務研究会,1999 年).
- [134] 武井一浩ほか「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(Ⅳ)」旬刊商事法務 1531 号 34-37 頁(商事法務研究会,1999 年).
- [135] 武井一浩ほか「米国会社分割制度の実態と日本への示唆(Ⅴ・完)」旬刊商事法務 1532 号 39-49 頁(商事法務研究会,1999 年).
- [136] 武田昌輔「会社の合併と分割」日税研論集 35 号 1-62 頁(日本税務研究センター,1996 年).
- [137] 武田昌輔「分割・合併に関する判例・裁決例」日税研論集 35 巻 313-354 頁(日本税務研究センター,1996 年).
- [138] 武田昌輔「会社再編の場合の簿価引継基準の問題点」税経通信 55 巻 10 号 17-21 頁(税務経理協会,2000 年).
- [139] 武田昌輔「組織再編等と課税」日税研論集 45 巻 3-15 頁(日本税務研究センター,2000 年).
- [140] 武田昌輔「会社分割税制の問題点ー譲渡損失の繰延べは妥当でないー」税経通信 55 巻 15 号 17-21 頁(税務経理協会,2000 年).
- [141] 武田昌輔「会社分割税制の問題点」税理 43 巻 10 号 2-8 頁(ぎょうせい,2000 年).
- [142] 武田昌輔「組織再編税制」日税研論集 51 号 3-20 頁(日本税務研究センター,2002 年).
- [143] 田坂正則「会社分割税制における適格要件の妥当性について」福岡大学大学院論集 43 巻 1 号 99-124 頁(福岡大学大学院論集刊行委員会,2011 年).
- [144] 田坂正則「会社分割税制の構造的な問題点について」税経通信 67 巻 10 号 180-190 頁(税務経理協会,2012 年).
- [145] 垂井英夫「企業組織再編税制における分割」税研 16 巻 3 号 48-58 頁(日本税務研究センター,2000 年).

- [146] 通商産業省産業政策局「会社合併・分割の現状と課題」別冊商事法務 187号 1-326 頁(商事法務研究会,1996 年).
- [147] 中里実「法人課税の再検討に関する覚書ー課税の中立性の観点からー」租税法研究 19 号 1-39 頁(有斐閣,1991 年).
- [148] 中田幸康「会社分割における二重課税と実務上の留意点」税理 47 巻 13号 17-25 頁(ぎょうせい,2004 年).
- [149] 中村慈美「基礎からわかる組織再編税制のポイント」事業再生と債権管理 122 巻 123-135 頁(きんざい,2008 年).
- [150] 成道秀雄「企業組織再編税制における欠損金の取り扱い」税研 16 巻 3 号 23-32 頁(日本税務研究センター,2000 年).
- [151] 成道秀雄「グループ法人課税制度の課題とあり方ー組織再編税制への影響ー」税研 149 号 48-54 頁(日本税務研究センター,2010 年).
- [152] 成道秀雄「組織再編税制への影響」税研 25 巻 4 号 48-54 頁(日本税務研究センター,2010 年).
- [153] 西本靖宏「法人組織変更における投資利益継続性の法理(上)ーアメリカ連邦租税法における議論を中心にしてー」大分大学経済論集 53 巻 1 号 82-104 頁(大分大学,2001 年).
- [154] 西本靖宏「法人組織変更における投資利益継続性の法理(下)ーアメリカ連邦租税法における議論を中心にしてー」大分大学経済論集 53 巻 2 号 86-109 頁(大分大学,2001 年).
- [155] 野田和宏「適格合併等に係る解釈と考察」経済学年誌第 17 号 329-375 頁(帝京大学大学院経済学研究科,2009 年).
- [156] 長谷川芳孝「グループ法人税制と組織再編税制 特集 1」税務弘報 58 巻 14 号 10-18 頁(中央経済社,2010 年).
- [157] 林浩二「組織再編税制における実務上の留意点」租税研究 738 号 110-140 頁(日本租税研究協会,2011 年).
- [158] 原田晃治「会社分割法制の創設について(上)」旬刊商事法務 1563 号 4-13 頁(商事法務研究会,2000 年).
- [159] 原田晃治「会社分割法制の創設について(中)」旬刊商事法務 1565 号 4-23 頁(商事法務研究会,2000 年).
- [160] 原田晃治「会社分割法制の創設について(下)」旬刊商事法務 1566 号 4-14 頁(商事法務研究会,2000 年).
- [161] 平川忠雄「企業組織再編税制の実務と応用」税研 16 巻 3 号 33-47 頁(日本

税務研究センター,2000 年).

- [162] 平川忠雄「企業組織再編税制の実務と応用」税研 16 巻 3 号 33-47 頁(日本税務研究センター,2000 年).
- [163] 平川忠雄「企業組織再編による関係会社再生の検討事例」税務事例研究 93 巻 1-37 頁(日本税務研究センター,2006 年).
- [164] 平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研 16 巻 5 号 27-31 頁(日本税務研究センター,2001 年).
- [165] 藤井誠「組織再編税制における課税単位問題の検討」会計 165 巻 3 号 135-146 頁(森山書店,2004 年).
- [166] 藤曲武美「グループ法人税制(法人税の重要計算平成 23 年版)」税務弘報 59 巻 11 号 612-629 頁(中央経済社,2011 年).
- [167] 細矢真史「組織再編税制における繰越欠損金、特定資産譲渡等損失に関する一考察」経済学年誌第 17 号 295-328 頁(帝京大学大学院経済学研究科,2009 年).
- [168] 前田正宏「企業再編の税務」旬刊商事法務 1534 巻 60-66 頁(商事法務研究会,1999 年).
- [169] 松井智予「企業組織再編－会社法制現代化を検証する－」企業会計 56 巻 2 号 198-205 頁(中央経済社,2004 年).
- [170] 松古樹美「米国における企業グループの事業再構築(2)」旬刊商事法務 1485 号 26-37 頁(商事法務研究会,1998 年).
- [171] 三上徹ほか「商法学者が考える濫用的会社分割問題－会社分割法制の中でできる限りの手当を望みたい－」金融法務事情 1924 号 36-61 頁(きんざい,2011 年).
- [172] 水野忠恒「企業の合併・分割と税制」ジュリスト 1104 号 117-122 頁(有斐閣,1997 年).
- [173] 水野忠恒「企業の組織変更と税制」租税法研究 25 号 1-13 頁(有斐閣,1998 年).
- [174] 水野忠恒「租税法からみた会社分割立法のあり方」ジュリスト 1165 号 17-22 頁(有斐閣,1999 年).
- [175] 水野忠恒「企業組織再編成にかかる税制の方向」税研 16 巻 5 号 10-25 頁(日本税務研究センター,2001 年).
- [176] 水野忠恒「政府税制調査会 平成 13 年度の税制改正に関する答申の解説」租税研究 617 号 4-24 頁(日本租税研究協会,2001 年).

- [177] 水野忠恒「企業組織再編税制改正の基本的な考え方」別冊商事法務 252号 68-78頁(別冊商事法務編集部,2002年).
- [178] 宮口徹「グループ法人間での譲渡取引と組織再編」税経通信 65巻 6号 75-81頁(税務経理協会,2010年).
- [179] 村井正「会社分割税制のあり方」税経通信 55巻 12号 122-129頁(税務経理協会,2000年).
- [180] 望月爾「アメリカのアドバンス・ルーリング制度の再検討ー我が国制度導入に向けてー」税経研究 72号 129-130頁(政治経済研究所,1999年).
- [181] 森本滋「会社分割制度と債権者保護ー新設分割を利用した事業再生と関連してー」金融法務事情 1923号 28-39頁(きんざい,2011年).
- [182] 山田弘一「企業組織再編税制についてーグループ内再編の留意点を中心にー」租税研究 719号 134-164頁(日本租税研究協会,2009年).
- [183] 山川博樹「金融商品・企業組織再編・企業再生に係る文書回答・事前照会について(下)」租税研究 732号 210-250頁(日本租税研究協会,2010年).
- [184] 吉牟田勲「会社組織再編と税制整備」商事法務 1574号 36-44頁(商事法務研究会,2000年).
- [185] 吉牟田勲「企業組織再編税制の要点と課題」税研 52巻 13-22頁(日本税務研究センター,2000年).
- [186] 労働省労政局労政課「労働契約承継法の概要」旬刊商事法務 1565号 24-30頁(商事法務研究会,2000年).
- [187] 渡辺徹也「法人分割と課税ーアメリカ法を参考としてー」税法学 535号 95-139頁(日本税法学会,1996年).
- [188] 渡辺徹也「アメリカ組織再編税制における投資持分継続性原理」税法学 546号 363-381頁(日本税法学会,2001年).
- [189] 渡辺徹也「企業組織再編税制ー適格要件等に関する基本原則および商法との関係を中心にー」租税法研究 31号 35-64頁(日本租税研究協会,2003年).
- [190] 渡辺徹也「組織再編税制の再検討ー非適格取引の考察を中心にー」税経通信 58巻 1号 88-97頁(税務経理協会,2003年).
- [191] 渡辺徹也「企業組織再編税制ー現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等ー」租税研究 687号 20-51頁(日本租税研究協会,2007年).