

第1章 総説

第1節 組織再編成税制の創設の趣旨と 会社法（旧商法）との関係

第1款 組織再編成税制の創設の趣旨

平成12年の商法改正において会社分割の規定が設けられた。法人は、この規定によって会社を分割することができることになった。合併については、すでに古くから商法において規定されており、税法においても、これを受けて、その合併によって移転する資産は、合併法人においてその資産の帳簿価額をそのまま引き継ぐことができるものとされていた。

会社分割の制度においても、分割法人は、営業の承継の際にその有する資産等を分割承継法人に移転することになるが、その移転時においてはこれを譲渡とみないで、その引き継いだ資産等の帳簿価額をもって引き継ぐことができると考えられていたところである。

ところで、本来の法人税の課税の原則からいえば、合併、分割は、要するに、資産等の移転があった場合において、この資産等の移転は譲渡であるとして、その移転の時点において譲渡損益を認識したのである。しかし、合併は包括的承継であって、被合併法人は、いわば合併法人にそのまま没入されるのであるから、そこでは資産等の処分がなされたとはみないこととされていたのである。会社分割においても、分割法人の資産等がいわば分割承継法人に包括的に承継されるという点では、合併の場合と同様であるといえよう。

要するに、会社分割について、商法において新たに制度ができた以上は、税法においても合併、分割の資産移転に対して、統一的な考え方によって整備することが必要とされた。すなわち、合併についても、その被合併法人の事業が合併法人に引き継が

政令で定めるもの

(1) 及び (2) は、主要な株主を同じくするいわゆる企業グループ内における合併である。これに対して、(3) は以上のような企業グループ内にない法人との合併で、それが共同事業を営むための合併についても適格合併としているが、これには以下の5つの要件を充足する必要がある（もっとも、当該合併に係る被合併法人の株主等が50人以上である場合には、(ア) から (エ) までに掲げる要件とされている。）。すなわち、(ア) 事業の関連性があること、(イ) 規模が著しく異なること（売上金額、従業員数その他これに準ずるもののいずれかの比率がおおむね1：5以下であること）、又は、特定役員、すなわち、常務クラス以上の役員の経営への参加、(ウ) 従業員のおおむね80%以上の引継ぎ、(エ) 事業が継続して営まれることが見込まれていること、(オ) 合併の直前の被合併法人の株主等で合併法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれる者が有する被合併法人の株式の数の合計数が、被合併法人の発行済株式等の80%以上であること、である。

以上は、合併について述べたのであるが、会社分割についても、ほぼ同様である（この点、現物出資についても同様であるが、事後設立はその性格上、このような3つのパターンは定められていない。）。

第2款 組織再編成税制と会社法との関係

1 総説

会社法は、平成17年7月26日公布され、平成18年5月1日から施行された。旧商法における会社法の部分を会社法として独立の法律とするに際し、主に次のようなことが行われた。

- (1) 会社法は、その法文は口語体とされた。
- (2) 有限会社制度が廃止された（平成17年1月現在、会社数約257万社のうち、有限会社は約143万社であってその56%を占める。）。なお、経過措置により、これまでの有限会社は特例有限会社として存続することが認められることになった。
- (3) 有限会社法の廃止に伴い、株式会社のうち株式譲渡制限会社については、簡便化された手続きの下で運営する途を講じた。
- (4) 合同会社、いわゆるLLCに類似する会社形態を導入した。
- (5) 組織再編行為の弾力化を認め、略式の組織再編制度を新設し、また、対価柔

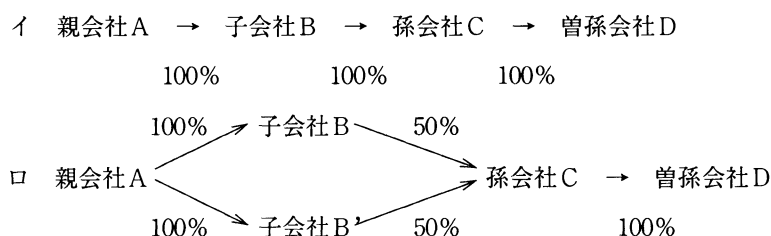
る合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併の時から当該適格合併の直前の時まで当該者によって当該発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されることとする。)が見込まれている場合における当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係」

すなわち、次の(1)(2)のいずれかの関係である。

(1) 合併当事者間に完全支配関係がある場合

被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人が他の法人の発行済株式の全部を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係(次の(2)に掲げる関係に該当するものを除く。)である(令4の2①I)。

間接に保有する関係というのは、例えば孫会社、曾孫会社をいうのである。



つまり、間接といっても、その形態にはバラエティがあるが、いずれにしても、終局には100%持分である状態にあれば、間接的關係にあることになる。

上記イの場合、AとBは直接保有であり、AとC、AとDはいずれも100%持分の間接保有にあるので、これらの合併は適格合併となる。また、BとDの関係も同様である。

しかし、ロの場合には、AとB、B'、C、Dの関係は同様であるが、BとC、B'とCの関係は100%持分の関係にないので、これには該当しない。ただし、BとC、B'とCは、Aという同一者によってそれぞれが100%の直接間接の保有関係にあるが、これは、次の(2)の問題となる。

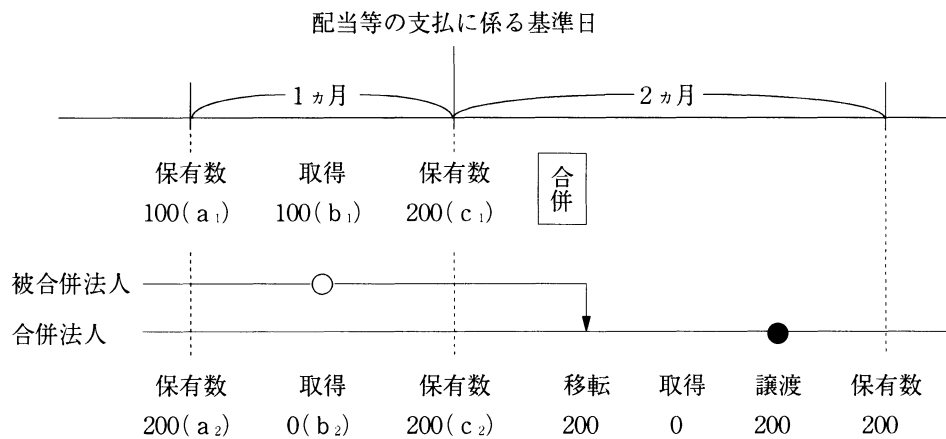
(2) 合併前に合併当事者間に同一の者による支配関係がある場合

(ア) 合併前に、被合併法人と合併法人との間に同一の者(当該者が個人であるときは、当該個人及びこれと特殊の関係のある個人(令4①))によって、それぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係があり、かつ、当該合併後に当該者によって当該合併法人の発行済株式等の全部が直接又は間接に継続して保有されるが見込まれている場合における当該被合併法人と合併法人との関係である(令4の2①II)。簡単な事例を掲げると、次のようになる。

〔企業再編税務二〇〕

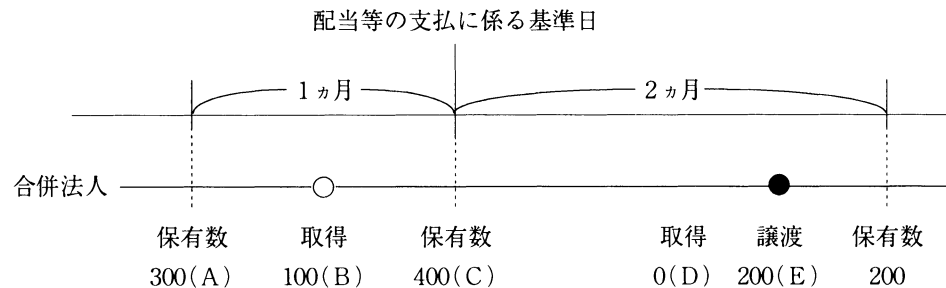
- (2) 配当等の支払に係る基準日以前1月以内に取得した株式等の数には、被合併法人がその基準日以前1月以内に取得した株式等の数を加算する。
- (3) 配当等の支払に係る基準日に有する株式等の数には、その基準日の翌日からその配当等の支払に係る効力が生ずる日までの期間内に行われた適格合併（基準日後適格合併）にあつては、被合併法人がその基準日に有する株式等の数を加算する。
- (4) 配当等の支払に係る基準日後2月以内に取得した株式等の数には、基準日後適格合併にあつては、被合併法人がその基準日後2月以内に取得した株式等の数を加算する。
- (5) 配当等の支払に係る基準日後2月以内に譲渡した株式等の数には、基準日後適格合併にあつては、被合併法人がその基準日後2月以内に譲渡した株式等の数を加算する。

設例



〔企業再編税務五七〕

上図のとおり、適格合併により合併法人が被合併法人から200株の移転を受けた場合には、合併法人は次の取引を行ったものとして短期所有株式の判定を行う。



A：支払に係る基準日から起算して1月前の日の株式数 300 [=200(a₂) + 100(a₁)]

第6節 申告手続等

第1 中間申告・納付

1 概要

法人税には申告納税方式が採用されている。申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他その税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定する方式のことである。

納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念することによって、その申告をできるだけ正しいものとし、同時に、その申告行為自体に納税義務確定の効果を付与せしめることは、民主主義国家における課税方式として、ふさわしいものということができるからである（国税通則法制定に関する答申の説明48頁）。

この納税義務者の申告義務については、一般的には通則法第17条において、各税についてはそれぞれ各税法において定めるところであり、各事業年度の所得に対する法人税については法第71条以下において規定している。

申告義務に関する法律関係を簡記すれば、次のとおりである。

- (1) 期限内申告書を提出すべき者が提出しなかったときは、期限後申告書を提出することができること（通則法18）。
- (2) 先の納税申告書に記載した納付すべき税額に不足があるとき等にあつては、修正申告書を提出することができること（同法19）。
- (3) 納税申告書の提出先は、その提出の際におけるその国税の納税地を所轄する税務署長であること（同法21）。
- (4) 納税申告書が郵便又は信書便により提出されたときは、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日等にその提出がされたものとみなされること（同法22）。
- (5) 先の納税申告書に記載した納付すべき税額が過大であつたとき等にあつては、一定の期間内に限り、更正の請求をすることができること（同法23）。

第15章 事例研究

—合 併—

◆ 含み益の多い持分100%の子会社との合併

質問

当社はかなりの欠損金を有していますので、これを解消するため100%子会社（含み益のある資産を有しています。）を合併することとしました。この合併は無条件に適格合併となるのでしょうか。なお、受入資産に評価益を計上することは認められますか。

回答

- (1) 直接の100%持株の子会社を合併することは適格合併に該当することになる。
- (2) 受入資産に評価益を計上することは、税法上は認められないが、計上した場合には申告調整により減算する必要が生ずる。また、合併法人での被合併法人の繰越欠損金の損金算入については、適格合併の場合に制限が設けられている。

解説

- (1) 適格合併のもっとも典型的なものとして、合併法人と被合併法人との間に直接・間接に100%持分の関係にある合併があげられる（法2 XIIの VIIIイ）。この場合は、合併交付金を交付していないことが適格要件となるが、それ以外の要件はない。
- (2) 子会社からの受入資産について評価益を計上することは、平成13年度税制改正前においては認められていたが、同改正後においてはこれは益金の額に算入されない。つまり、被合併法人からの受入資産は、その帳簿価額で受け入れることとされ