

Ⅱ 会社分割の税務

1 事業承継税制としての会社分割

会社分割制度は、平成12年の商法改正により創設され、平成17年に改正された会社法においても認められている。

会社分割とは、株式会社または合同会社（分割法人）がその事業に関して有する権利義務を他の会社（分割承継法人）に包括的に承継させる組織法上の行為である。

会社分割には、会社の事業を新たに設立される会社に移転する「新設分割」（会社法762①、）と既存の会社に移転する「吸収分割」（会社法757）とがある。また、それぞれについて、分割承継法人の株式を分割法人に交付する「分社型分割」と分割法人の株主に交付する「分割型分割」とがある。

この「分割型分割」は、平成17年改正前の商法においては制度として認められていたが（平成17年改正前商法374②二、374の17②二）、会社法においては、この「分割型分割」は「分社型分割」＋剰余金（現物）配当とされた（会社法758八、763十二）。このため、会社法においては、会社分割制度は分社型分割のみとなっているが、「分社型分割」と剰余金（現物）配当を組み合わせることにより、「分割型分割」と同様の効果を得ることができる。

企業承継の局面においては、実際に事業に使用されている資産を、旧経営者から新経営者へ移転する必要がある。そして、移転後は、新経営者が事業用資産を完全に支配することが企業承継にとって望ましい。複数の者が事業用資産を支配している場合に、その複数の者の間で紛争が生じると、事業が停滞するおそれがあるからである。

事業が個人形態で行われている場合には、旧経営者が事業用資産を直接所有しているため、その所有権を旧経営者から新経営者に移転すれば、事業用資産を完全に移転するという目的は達せられる。

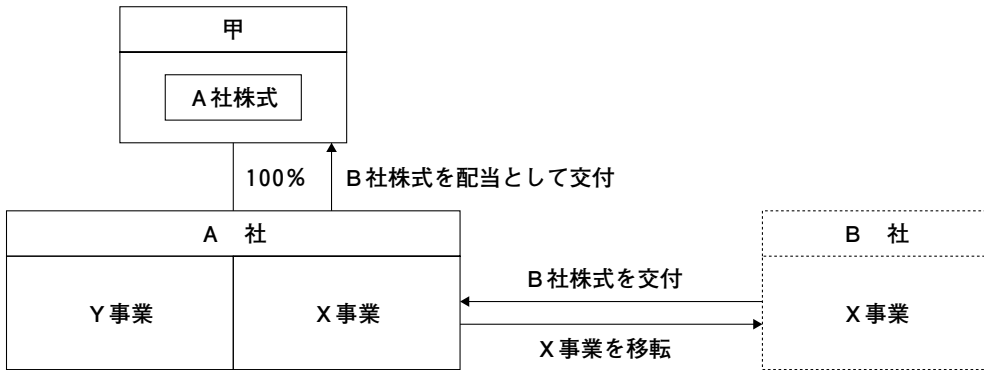
しかし、事業が法人形態で行われている場合には、事業用資産は法人の所有であり、旧経営者が所有するのは法人の株式であって、旧経営者は事業用資産を法人を通じて間接的に所有しているにすぎない。そのため、旧経営者は事業用資産を新経営者に移転することができず、所有する法人の株式を移転することができるだけである。旧経営者がその所有する株式のすべてを新経営者に移転できれば、事業用資産を完全に移転するという目的を達せられないわけではないが、わが国において多く存在する中小企業においては、多くの場合、民法相続法における均分相続（民法899）との関連が問題となる。

中小企業においては、経営者が所有する財産のほとんどがその経営する法人の株式である場合が多く、その株式のすべてを新経営者に移転することが、民法における均分相続（民法899）や遺留分（民法1028）の規定に抵触するおそれがあるのである。これを避けるため経営者がその所有する株式を複数の者に移転した場合には、前述したと同様に、株主間の紛争により法人の経営に支障が生じるおそれがあるのである。

このような問題の解決には、会社分割（特に分割型分割）制度の活用が有効である。その方法としては次のようなものが考えられる。

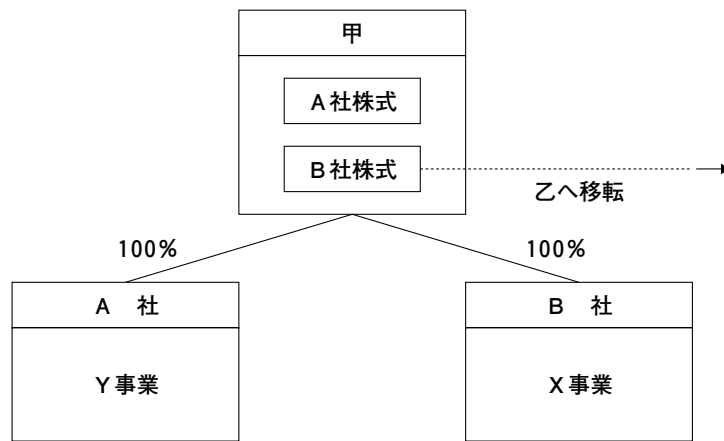
まず、図表1のように、新経営者に移転しようとするX事業を新設するB社に移転し、B社が発行する株式を旧経営者である甲が受け取る新設分割型分割を行う。

図表1 新設分割型分割の方法



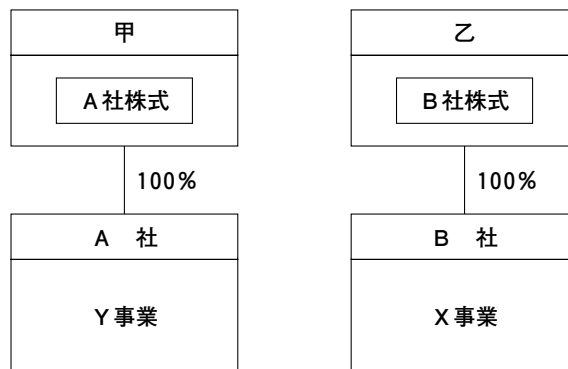
そして、会社分割後に甲が所有することとなるB社株式を、図表2のように、新経営者である乙に移転する。

図表2 新設分割型分割後の状況



その結果、図表3のように、承継しようとするX事業は旧経営者甲から新経営者乙へ移転され、最終的に新経営者乙がX事業を完全に支配することとなる。さらに、甲が所有しているA社株式を、他の相続人などに移転することにより、民法の均分相続や遺留分への対処も可能となる。

図表3 各社株式の移転後の状況



〔T L 企業承継〕

会社分割制度は、企業の組織再編成に関する制度のひとつとして創設されたが、以上のように企業承継の局面において活用されることが期待できる。その意味で、会社分割に関する税法上の規定は、事業承継税制としての性格をも有しているといえる。

Ⅱ 取引相場のない株式

〔Q〕 私の家は、酒の小売業をしています。会社の株式は、代表者である父が全株所有していますが、株式の価額がいくらであるのかまったくわかりません。そこで、自社株の計算方法と相続対策として生前にどのくらい株式数の贈与を受けたらよいのか、また、贈与の時期があるとしたら、いつ贈与を受けたらよいのか教えてください。なお、直前の決算書によると、期末従業員は28人、取引金額は6億2,000万円、帳簿総資産価額は4億3,000万円です。

〔A〕 上場されていない会社の株式は、取引相場のない株式として評価します。取引相場のない株式は、会社の規模に応じて大会社、中会社、小会社の3つに区分し評価することになります。

あなたの会社は小売・サービス業に該当し、取引金額や帳簿総資産価額・従業員数から「中会社の中」に該当します（図表1）。具体的には、「類似業種比準価額×L+1株当たりの純資産価額×(1-L)」によって計算します。なお、類似業種比準価額は図表2の算式、純資産価額は図表3の算式によって計算します。

類似業種比準価額計算上の業種別株価などは上場会社の株価を基として計算しますので、上場会社の株価が下がれば下がるほど株価は低く計算されます。また、類似業種の係数Cは、会社の利益を基として計算しますので、会社の業績が悪いときには株価が下がります。これらのことから上場株式の株価低迷期や会社の業績の悪い時期に株を贈与するのも節税対策といえます。

次に、どのくらい株式数の贈与を受けたらよいのか。まず考えられるのは、贈与税の基礎控除額の110万円に近い株式数の贈与です。贈与税の基礎控除額以下の贈与であれば贈与税は課税されません。次に、あなたが会社役員でない場合には、発行

済株式数（あるいは議決権株式数）の5%未満の贈与をお勧めします。発行済株式数の5%以上の贈与を受けると法人税法上のみなし役員の規定に該当し、支給される賞与が役員賞与とみなされ、法人税法上、損金に算入されなくなります。

ともあれ、今後の相続のことを考えるうえでも、決算が終了するごとに自社株の価額がいくらであるのか計算しておく必要があります。そして、自社株の評価対策を考えておいてください。

自社株の評価対策としては、①生前退職金や役員賞与の支給の支出面からの対策 ②増資による対策 ③自社株を評価するのに用いる評価係数対策 ④借入金などによる資産取得などの間接対策などが挙げられます。なお、評価対策は、生前退職金や役員賞与の支給など法人税法からの規制をも考慮しながら行わないと思わぬところで損をすることがありますのでご注意ください。

類似業種比準価額は、国税庁の公表する「類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等について」を参照して計算します。この「株価等」は最寄りの税務署に問い合わせるか、税務の専門雑誌などに掲載されています。また、国税庁のホームページの「法令解釈通達 財産評価関係個別通達目次」で、毎年6月頃に前年分のデータが更新されているのを見ることができます。

図表 1

小売・サービス業の場合						
	Lの割合	直前期取引金額		帳簿 総資産価額		期 末 従業員数
大会社	1	20億円以上	大きい 方を適 用	10億円以上	かつ	50人超
中会社の大	0.9	12億円以上20億円未満		7億円以上	かつ	50人超
中会社の中	0.75	6億円以上12億円未満		4億円以上	かつ	30人超
中会社の小	0.6	6,000万円以上6億円未満		4,000万円以上	かつ	5人超
小会社	0.5	6,000万円未満	かつ	4,000万円未満	または	5人以下

〔T L 企業承継〕

図表 2

類似業種比準価額の計算方法

$$A \times \left\{ \frac{\frac{B}{B} + \frac{C}{C} \times 3 + \frac{D}{D}}{5} \right\} \times 0.7$$

* 1 左記計算式中の「0.7」は、中会社の株式を評価する場合には「0.6」、小会社の株式を評価する場合には「0.5」とします。

{ } 内の $\frac{B}{B}$ $\frac{C}{C}$ $\frac{D}{D}$ の各比準要素は、小数点2位まで求め、小数点以下2位未満の端数は切り捨て

上記の算式中「A」、「B」、「C」、「D」、「B」、「C」および「D」は、それぞれつぎによる。

「A」= 類似業種の価額

「B」= 評価会社（自社）の直前期末における1株当たりの配当金額

「C」= 評価会社（自社）の直前期末以前1年間における1株当たりの利益金額

「D」= 評価会社（自社）の直前期末における1株当たりの純資産価額

(帳簿価額によって計算した金額)

「B」= 課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの配当金額

「C」= 課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの年利益金額

「D」= 課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの純資産価額

(帳簿価額によって計算した金額)

図表 3

純資産価額の計算方法

- ① 相続税評価額による総資産価額－相続税評価額による総負債額
- ② 帳簿価額による総資産価額－帳簿価額による総負債額
- ③ (①－②) × 42%
- ④ (①－③) ÷ 課税時期現在の発行済株式数

この相談事例の場合、酒の小売業ですので、業種目91番の「そのほかの小売業」に該当します。仮に、200X年6月の課税時期と想定し計算すると、次のようになります。