

〔 平 12. 4. 28 〕
〔 法 小 6 - 1 〕

税 調 委 員 海 外 調 査 報 告

ー ドイツ、フランス：会社分割、連結納税ー

前筑波大学 教授 吉牟田 勲

東京大学 教授 神田 秀樹

目

次

I	会社分割、合併等組織再編成関係	1
	【ドイツ】	
1	EC指令とドイツの組織再編成に係る法制・税制	1
2	会社分割に係る法制	2
3	会社分割に係る税制	6
4	合併に係る法制	8
5	合併に係る税制	8
	【フランス】	
1	会社分割に係る法制	10
2	会社分割に係る税制	14
3	合併に係る法制	16
4	合併に係る税制	16
	【租税回避防止】	18
II	連結納税関係	19
	参考 1、2：ドイツ・フランスにおける分割の処理例	25

※ 以下の調査報告の内容は、現地におけるヒアリングを中心に作成したものである。

Ⅰ 会社分割、合併等組織再編成関係

【ドイツ】

1 EC指令とドイツの組織再編成に係る法制・税制

1982年 EC第6指令（82/891/EEC：会社法—公開会社の分割）の公布

1990年 EC合併等税制指令（90/434/EEC：異なった加盟国間の会社の合併、分割、現物出資及び株式交換に適用される共通税制に関する指令）の公布

1995年 ドイツにおいて組織変更法及び組織変更税法の制定

2 会社分割に係る法制

○ 会社分割の形態・効果

(1) 消滅分割 (Aufspaltung)

- ・ 分割会社の資産・負債の全部が包括的に2社以上の新設／吸収会社に移転し、分割会社は清算手続を経ず解散する。
- ・ 分割会社の株主に新設／吸収会社の株式が交付される。

(2) 存続分割 (Abspaltung)

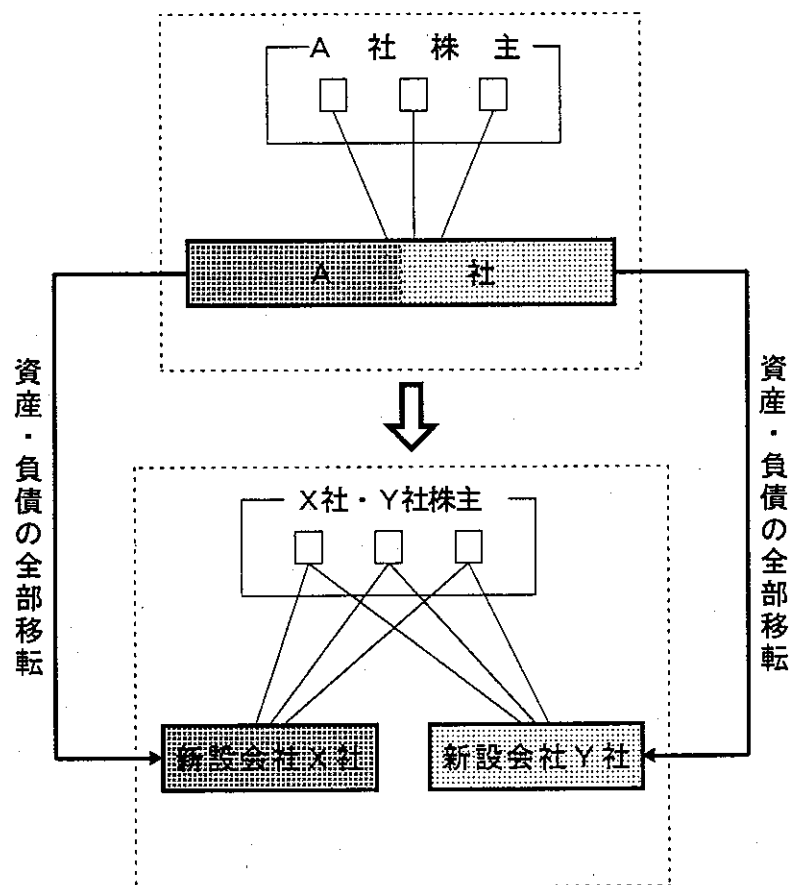
- ・ 分割会社の資産・負債の一部が包括的に新設／吸収会社に移転する。
- ・ 分割会社の株主に新設／吸収会社の株式が交付される。

(3) 分離独立 (Ausgliederung)

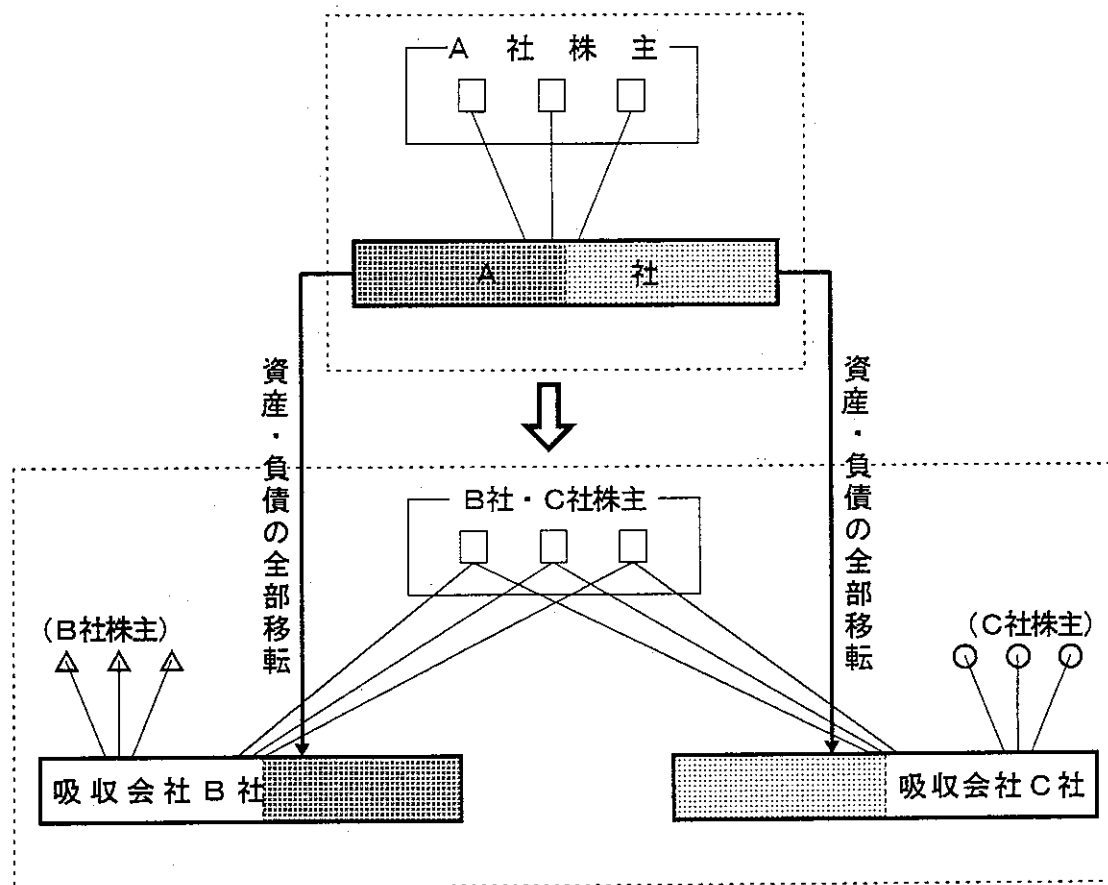
- ・ 分割会社の資産・負債の一部が包括的に新設／吸収会社に移転する。
- ・ 分割会社に新設／吸収会社の株式が交付される。

<消滅分割 (Aufspaltung) >

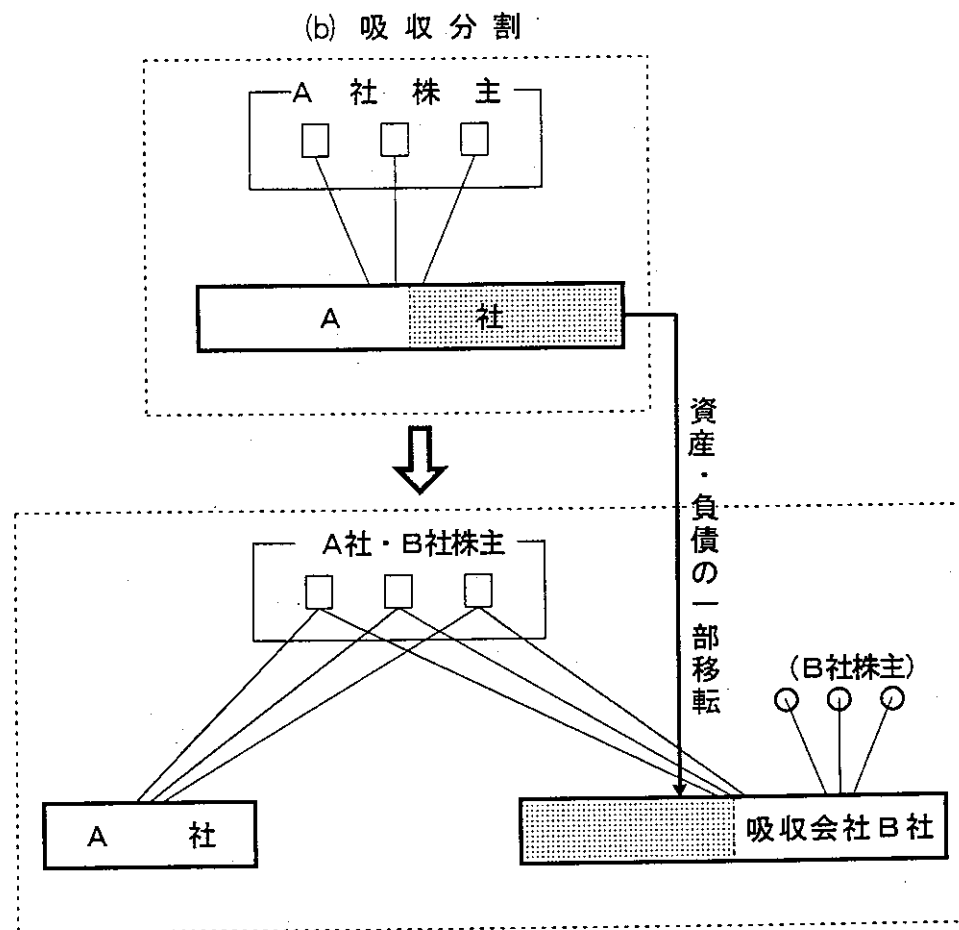
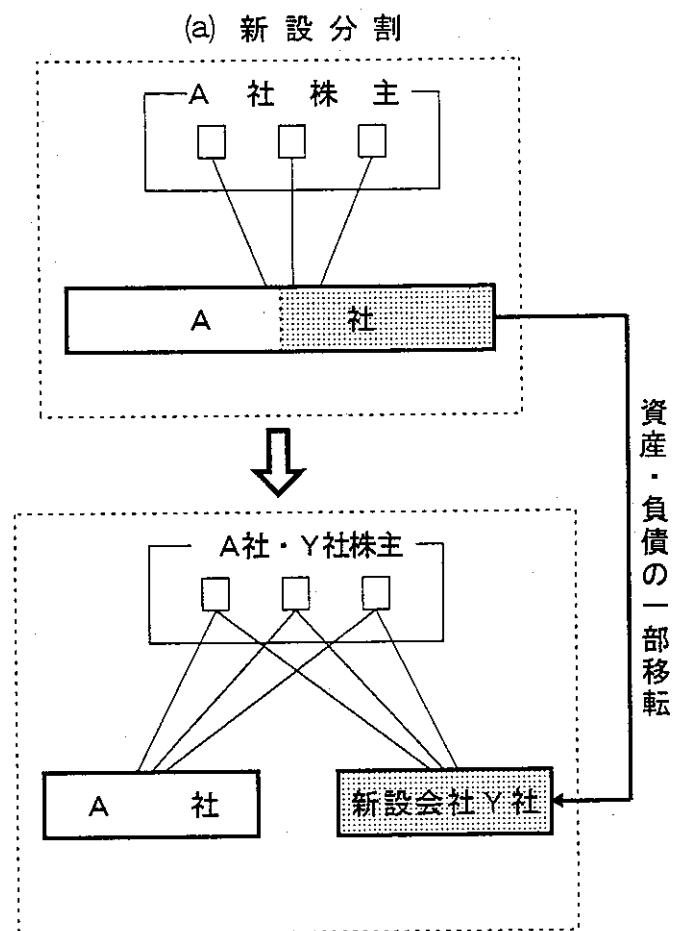
(a) 新設分割



(b) 吸収分割

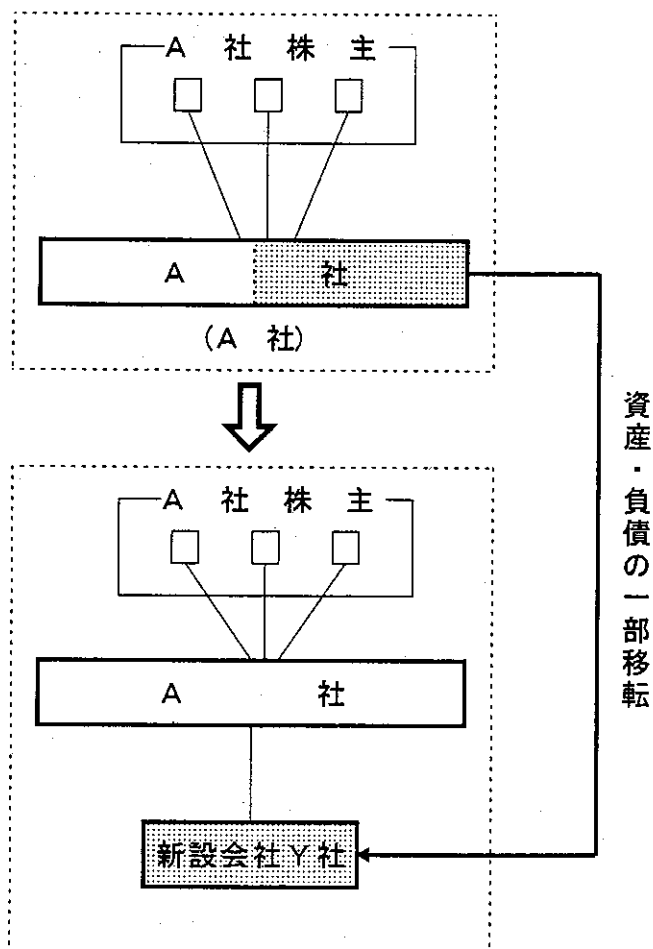


<存続分割 (Abspaltung) >

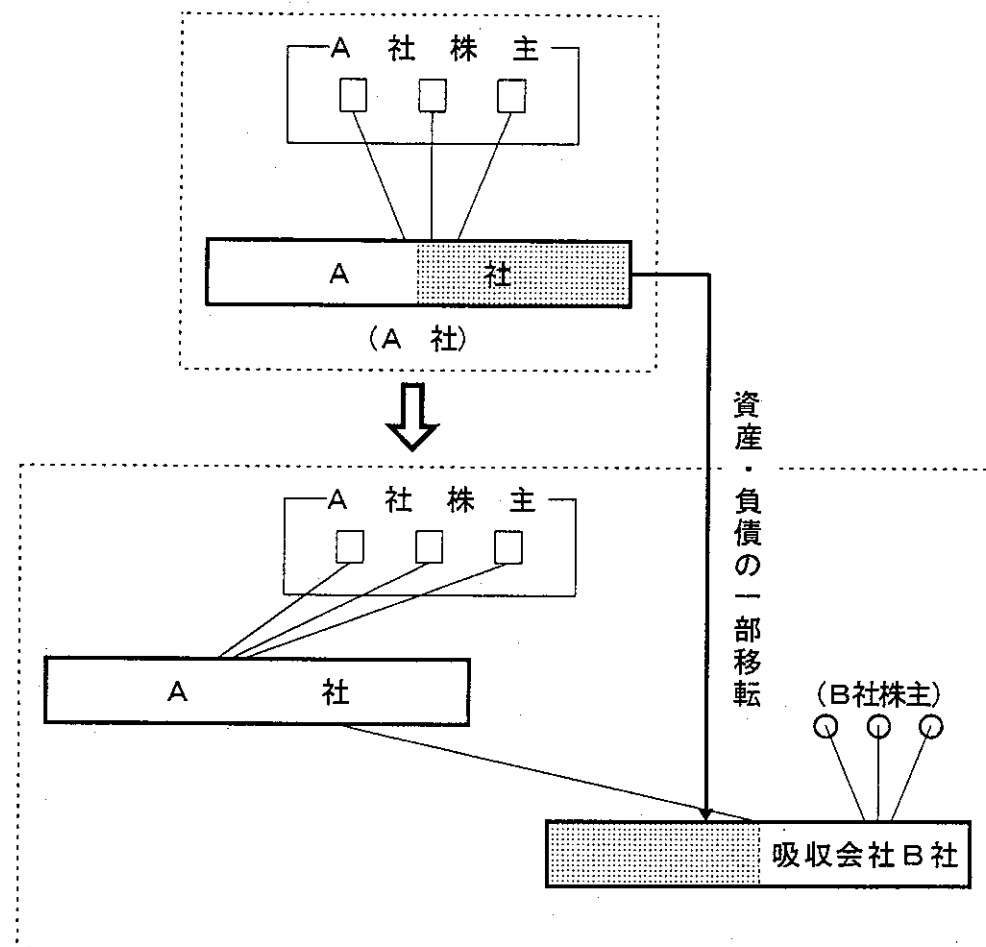


<分離独立 (Ausgliederung)>

(a) 新設分割



(b) 吸収分割



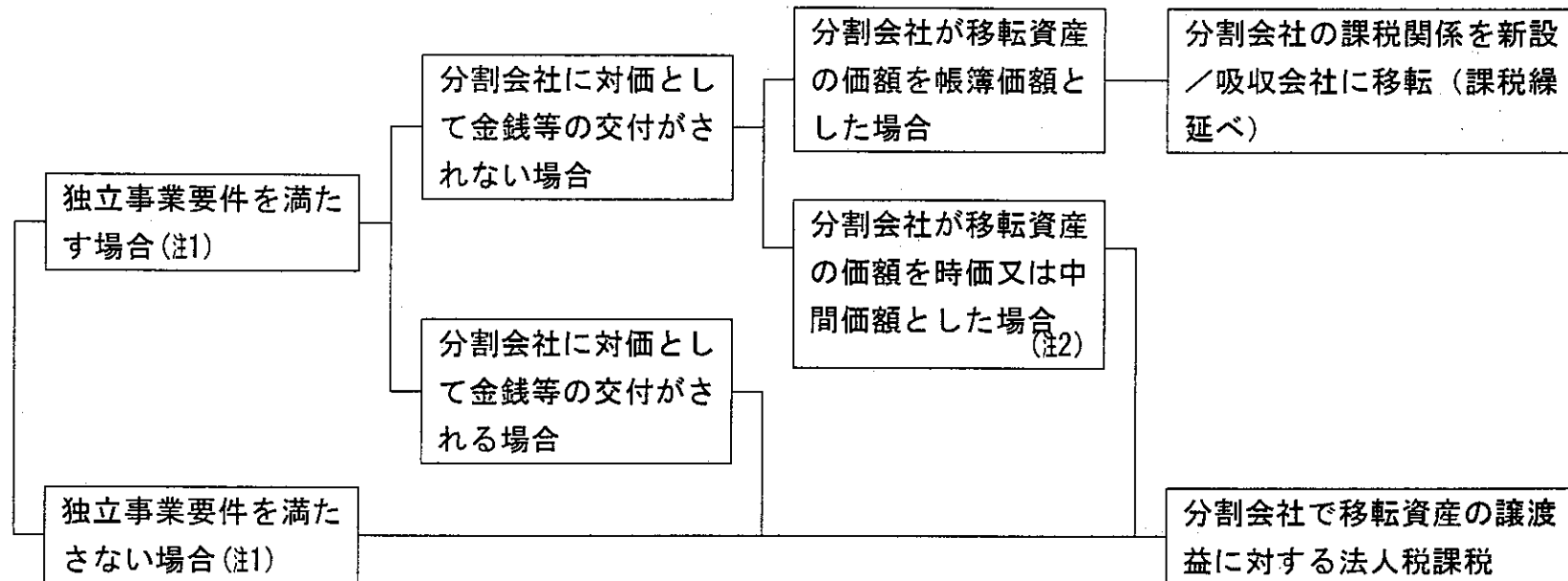
3 会社分割に係る税制

○ 分割会社における課税

・ 原則

移転資産の譲渡益に対する法人税課税

・ 会社分割に係る特例



(注) 1 独立事業 (Teilbetrieb) とは、組織的に独立したものとして区分できる事業をいう。

2 時価又は中間価額 (時価までの価額) とする場合には、移転資産の全てについて時価又は中間価額とする必要がある。

なお、分割法人は、分割の基準日における税務貸借対照表及び移転する資産・負債に係る税務貸借対照表を作成しなければならない。

○ 新設／吸収会社における課税

- ・ 資産・負債の受入価額：分割会社の移転する資産・負債に係る税務貸借対照表における価額を受入価額としなければならない。
- ・ 剰余金：分割会社の税務上の剰余金のうち一定額を引き継ぐことができる。
- ・ 繰越欠損金：分割会社の繰越欠損金は、新設／吸収会社が事業継続要件を満たす場合に限り、一定額を引き継ぐことができる（注）。

（注）分離独立（Ausgliederung）については、繰越欠損金を引き継ぐことはできない。

○ 分割会社の株主における課税

株式で対価の交付を受ける部分については課税が繰延べられるが、金銭で対価の交付を受ける部分については課税の繰延べはできない。

4 合併に係る法制

○ 合併の形態・効果

- ・ 被合併会社の資産・負債の全部が包括的に合併会社に移転し、被合併会社は清算手続を経ず解散する（吸収合併、新設合併）。
- ・ 被合併会社の株主に合併会社の株式が交付される。

5 合併に係る税制

○ 被合併会社における課税

被合併会社は、合併の基準日における税務貸借対照表を作成しなければならない。この税務貸借対照表に計上する資産・負債の価額は、対価としての金銭等の交付がないこと等の要件を満たす場合に、帳簿価額とすることができる。

（注）被合併法人の資産を時価又は中間価額として合併が行われる場合には、被合併会社でその資産の譲渡益に対する法人税課税が行われる。なお、被合併会社の資産の一部について時価又は中間価額とすることはできない。

○ 合併会社における課税

- ・ 資産・負債の受入価額：被合併会社の税務貸借対照表における価額を受入価額としなければならない。
- ・ 剰余金：被合併会社の税務上の剰余金は、合併会社に引き継がれる。
- ・ 繰越欠損金：被合併会社の繰越欠損金は、合併会社が事業継続要件を満たす場合に限り、引き継ぐことができる。

○ 被合併会社の株主における課税

株式で対価の交付を受ける部分については課税が繰り延べられるが、金銭で対価の交付を受ける部分については課税の繰り延べはできない。

【フランス】

1 会社分割に係る法制

○ 会社分割の形態・効果

(1) 消滅分割 (scission)

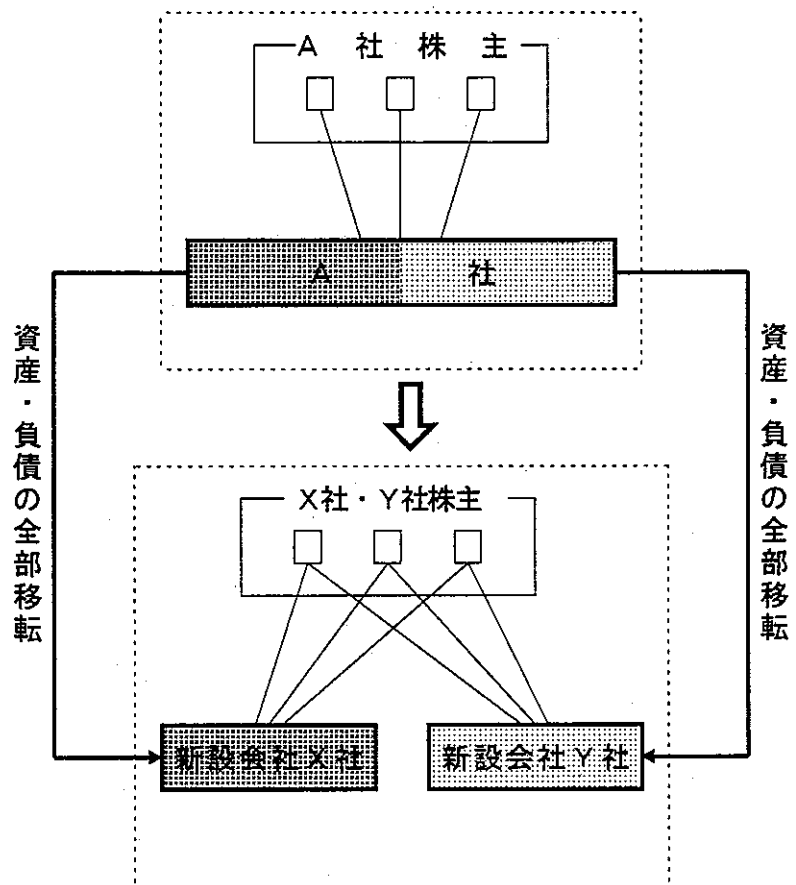
- ・ 分割会社の資産・負債の全部が包括的に2社以上の新設／吸収会社に移転し、分割会社は清算手続を経ず解散する。
- ・ 分割会社の株主に新設／吸収会社の株式が交付される。

(2) 資産一部出資 (apport partiel d'actif)

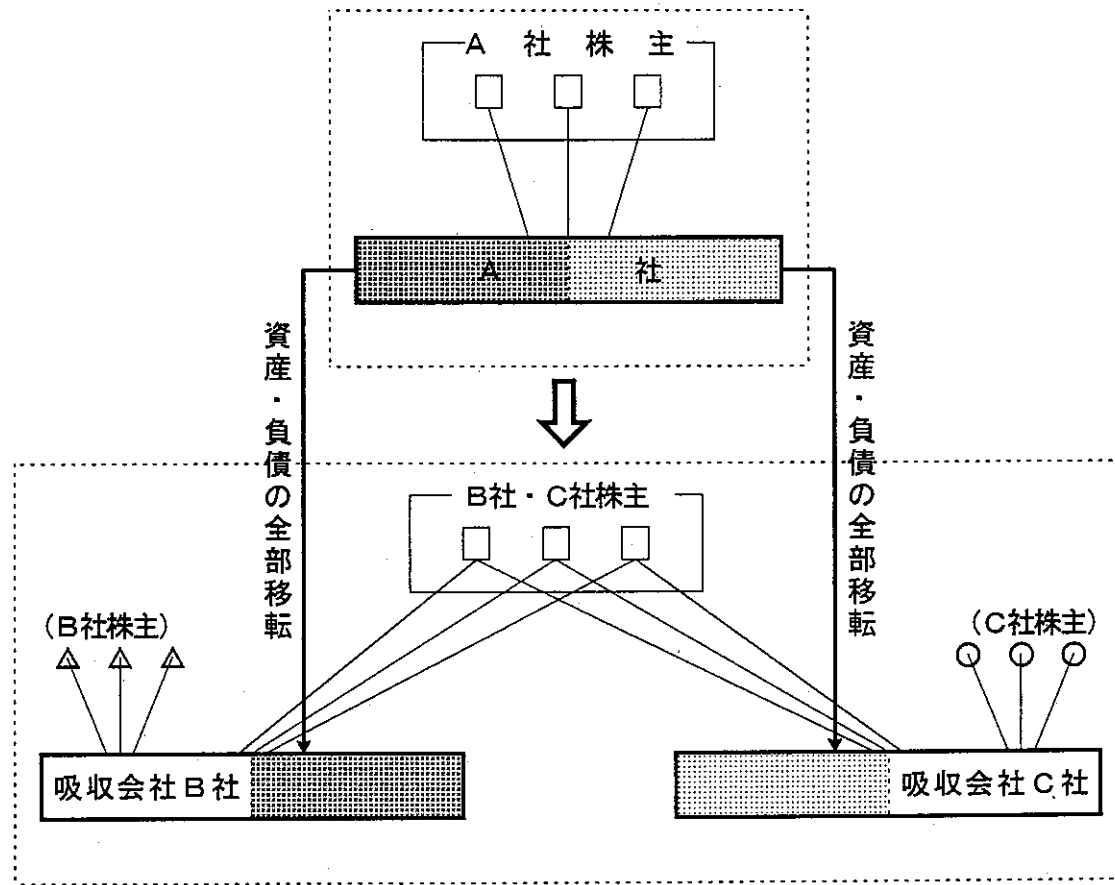
- ・ 分割会社の財産の一部が新設／吸収会社に移転する。
- ・ 分割会社の新設／吸収会社の株式が交付される。

<消滅分割(scission)>

(a) 新設分割

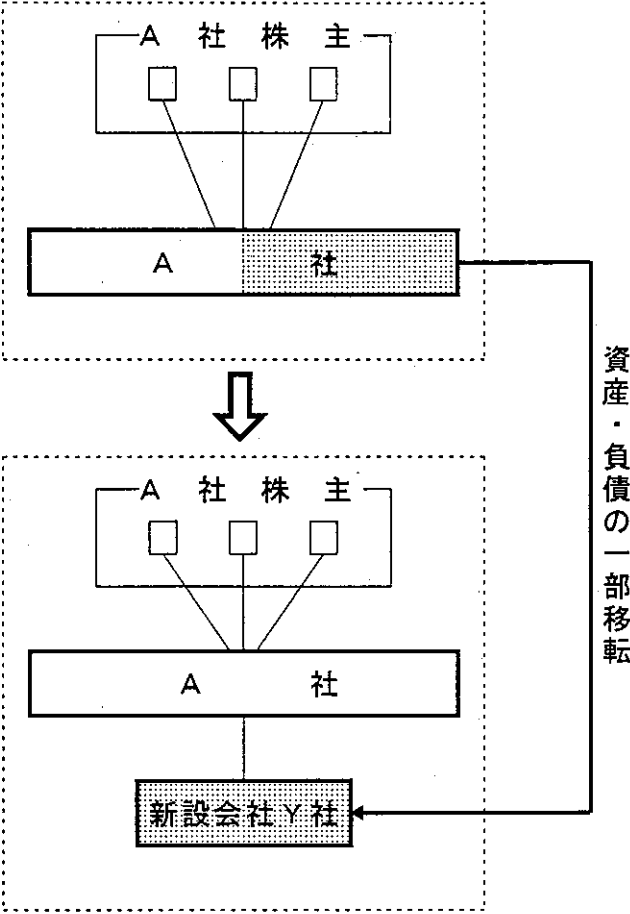


(b) 吸収分割

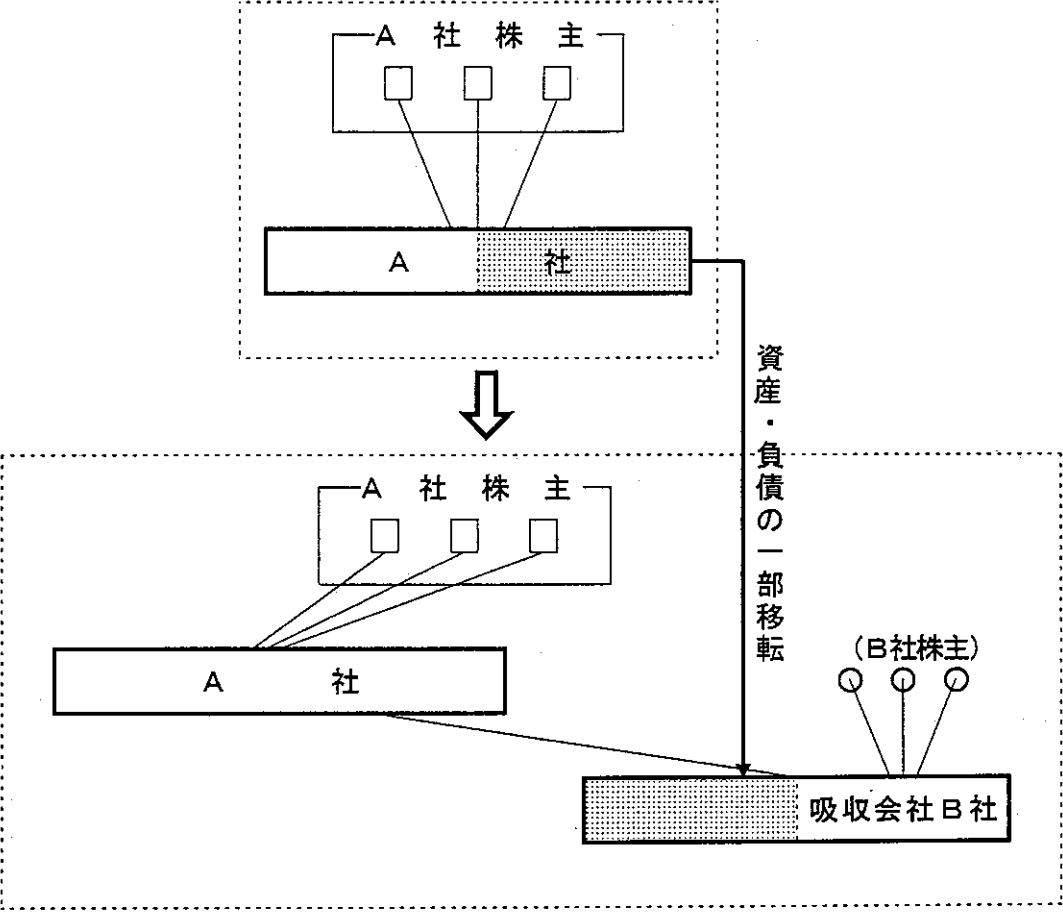


<資産一部出資 (apport partiel d' actif) >

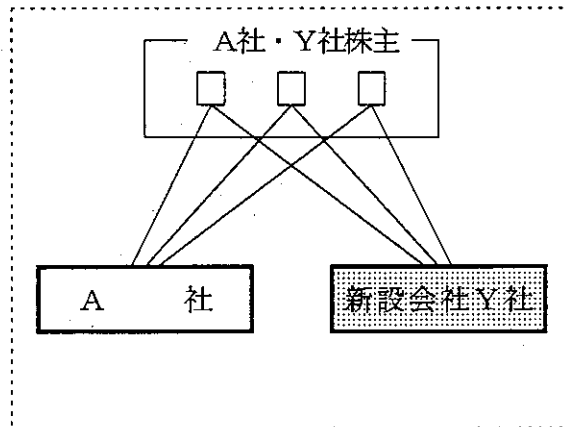
(a) 新設分割



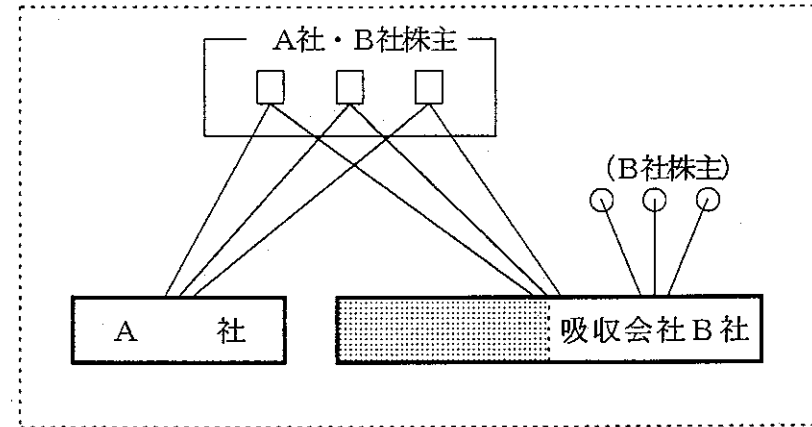
(b) 吸収分割



※ A社が交付を受けた株式をその株主に交付する場合



※ A社が交付を受けた株式をその株主に交付する場合



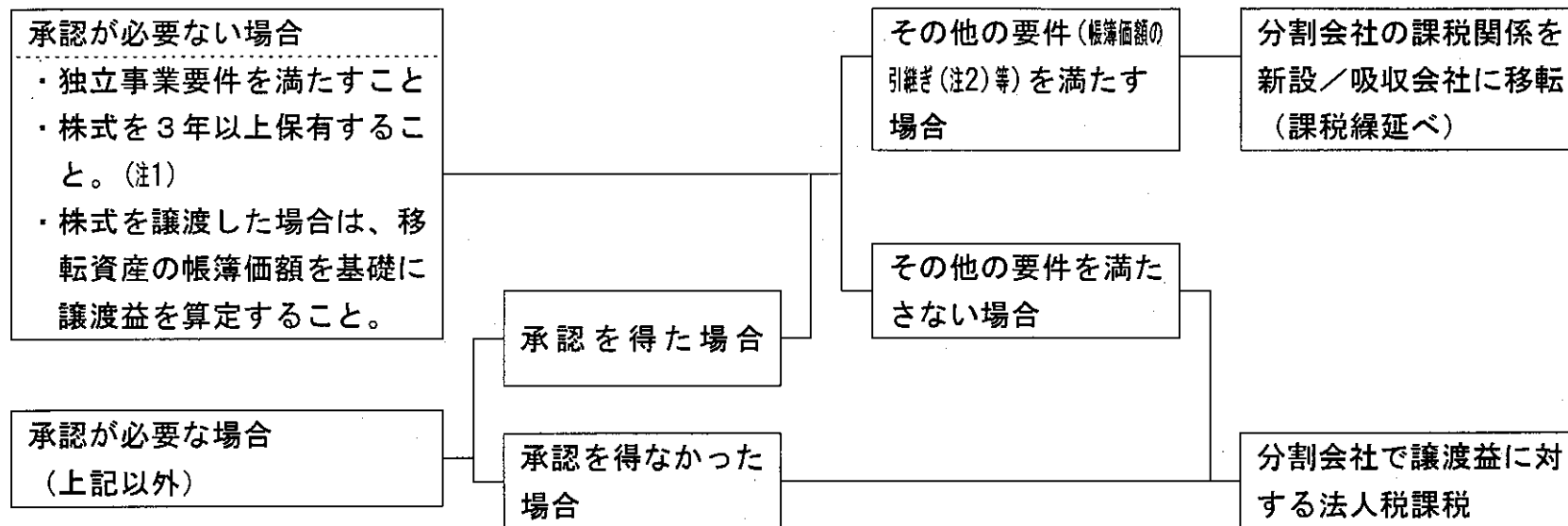
2 会社分割に係る税制

○ 分割会社における課税＜資産一部出資の場合＞

・ 原則

移転資産の譲渡益に対する法人税課税

・ 会社分割に係る特例



(注) 1 分割会社が交付を受けた株式を1年以内にその株主に交付することは、承認を得れば認められる。
この場合、3年以上保有するという要件は株主に引き継がれる。

2 移転資産の全てにつき帳簿価額を引き継ぐ必要がある。

3 分割事業年度に移転資産及び交付を受けた株式に係る申告（帳簿価額、時価等）、翌事業年度以後には、その株式に係る申告をする義務がある。また、新設／吸収会社にも同様の義務がある。

申告義務不履行の場合には、移転資産の時価との差額に対し年当たり 5 % のペナルティが課される。

(備考) 消滅分割の場合は、承認が必要であり、その他の要件は資産一部出資と同様。

○ 新設／吸収会社における課税

- ・ 資産・負債の引継価額：会社分割に係る特例の適用要件を満たす場合には、分割会社の帳簿価額が引き継がれる。
- ・ 償却資産：償却資産の減価償却は、会計上の受入価額を基に計算する。このため、その受入価額のうち分割会社の帳簿価額を超える部分の金額を新設／吸収会社の所得に加算する取扱いがある。
- ・ 引当金：分割会社が計上していた引当金は、引き継がなければならない。
- ・ 繰越欠損金：分割会社の繰越欠損金は、税務当局の承認を得た場合に限り、新設／吸収会社に引き継ぐことができる。

○ 株主における課税

対価が株式及び10%以下の金銭である場合には、その金銭の部分を除き、課税が繰延べられる。

（注）消滅分割が課税の特例の適用要件を満たさない場合には、株主の課税繰延べを認めない取扱いあり。

3 合併に係る法制

○ 合併の形態・効果

- ・ 被合併会社の資産・負債の全部が包括的に合併会社に移転し、被合併会社は清算手続きを経ず解散する（吸収合併、新設合併）。
- ・ 被合併会社の株主に合併会社の株式が交付される。

4 合併に係る税制

○ 被合併会社における課税

合併が帳簿価額の引継ぎ等一定の要件を満たす場合に限り、移転資産の譲渡益に対する法人税課税は行われない。

○ 合併会社における課税

- ・ 資産・負債の引継価額、償却資産、引当金
：基本的に会社分割の場合と同様。
- ・ 繰越欠損金
：被合併会社の繰越欠損金は、被合併会社で消滅するが、税務当局の承認を得た場合に限り、新設／承継会社に引き継ぐことができる。

○ 被合併会社の株主における課税

対価が株式及び10%以下の金銭である場合には、その金銭の部分を除き、課税が繰延べられる。

【租税回避防止】

ドイツ、フランスともに、会社分割、合併等の組織再編成を通じた租税回避を防止するため、所要の措置が講じられている。

<例>

- ・ 会社分割を通じた資産の譲渡と認められる場合（例えば、会社分割後5年以内に新設／吸収会社の株式の20%超を譲渡する場合）には、課税の特例は適用されない。（ドイツ）
- ・ 多額の負債を抱えている会社の損失を合併会社の所得と相殺することを目的とした合併の場合には、承認が与えられない。（フランス）

II 連結納税関係

【フランス】

○ 導入の経緯

- ・ 1966年：連結納税制度の前身となるものを導入。ただし、限定的に運用。
- ・ 1988年：連結納税制度の導入

○ 利用状況

- ・ 連結納税制度の適用グループ数 6,080グループ
- ・ 連結子会社数 17,252社

(注) 1994年の計数（フランス経済財政産業省）

○ 子会社の加入・離脱

- ・ 連結グループに変更がある場合には、事業年度開始の日の前日までに子会社リストを提出する。
- ・ 事業年度終了の日までの間に持株割合が95%を下回った子会社がある場合には、事業年度開始の日に遡及してその子会社を連結グループから除外する。

○ 内部取引

- ・ 棚卸資産の内部取引については、制度の簡索性（消去する場合には相当複雑な制度）、連結グループ外譲渡までの期間（一時的）等を考慮し、消去の対象としていない。

○ 子会社の欠損金

- ・ 連結グループで生じた損益は、親会社のみが享受する。
- ・ 子会社の連結グループ加入前の繰越欠損金は、連結所得からは控除できない（子会社の個別所得からの控除のみ）。
- ・ 子会社が連結グループから離脱した場合であっても、その子会社に係る連結グループで生じた繰越欠損金は配分されない。

○ 連結税額の配分

- ・ 親会社が唯一の納税義務者となるため、連結税額は、連結グループ内の契約により配分する。

（注）税務当局として、連結税額の配分基準（個別申告をした場合の税額を基礎に算定）を作成している。

子会社に対する配分税額が過少であるときは、資金的な援助と認識し、その子会社が連結グループから離脱する場合や連結納税を取り止める場合に、前5年間の援助額を親会社の所得に加算する。

フランスの連結納税制度の概要

連結納税申告の選択

- (1) 連結グループの親会社と子会社は、個別納税申告に代えて連結納税申告を選択することができる。
- (2) 連結納税申告の選択は5年間有効とされ、更新も認められる。

連結グループの範囲

- (1) 連結グループは、株式所有関係を通じた親会社と子会社により構成される。
 - ・ 親会社：他の法人によって直接又は間接に発行済株式（議決権及び配当権のあるもの）の95%以上を保有されていない法人。
 - ・ 子会社：親会社によって直接又は間接に発行済株式（同上）の95%以上を保有されている法人で、連結納税申告の対象法人となることに同意したもの。なお、子会社は、連結納税申告の選択後に、任意に離脱できる。
- (2) なお、外国法人等は、親会社・子会社から除かれる。

連結課税所得及び連結税額の計算

単体所得について、固定資産の内部取引に係る損益の繰延べ等の連結調整を行った上で、連結課税所得及び連結税額を計算する。なお、連結グループ加入前の欠損金の控除については、一定の制限を受ける。

(別紙「連結課税所得及び連結税額の算出の概要（フランス）」参照)

連結納税申告書の提出及び連結税額の納付

- (1) 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付については、親会社が義務を負う。
- (2) 連結グループの各法人は、原則として、一般規定に従って計算した所得金額等を記載した個別申告書を提出する。連結税額が未納の場合に、連結グループ内の子会社は、個別申告を行った場合に計算される当該法人に係る税額相当額を限度として納付の責任を負う。
- (3) なお、連結税額は、連結グループ内で配分される。

その他

- (1) 親会社と子会社の事業年度は、同一でなければならない。
- (2) アメリカの連結納税制度における投資修正のような連結納税制度に連動して子会社株式の帳簿価額を修正するような措置は講じられていない。

(別 紙)

連結課税所得及び連結税額の算出の概要（フランス）

(1) 連結グループ各社の単体所得計算

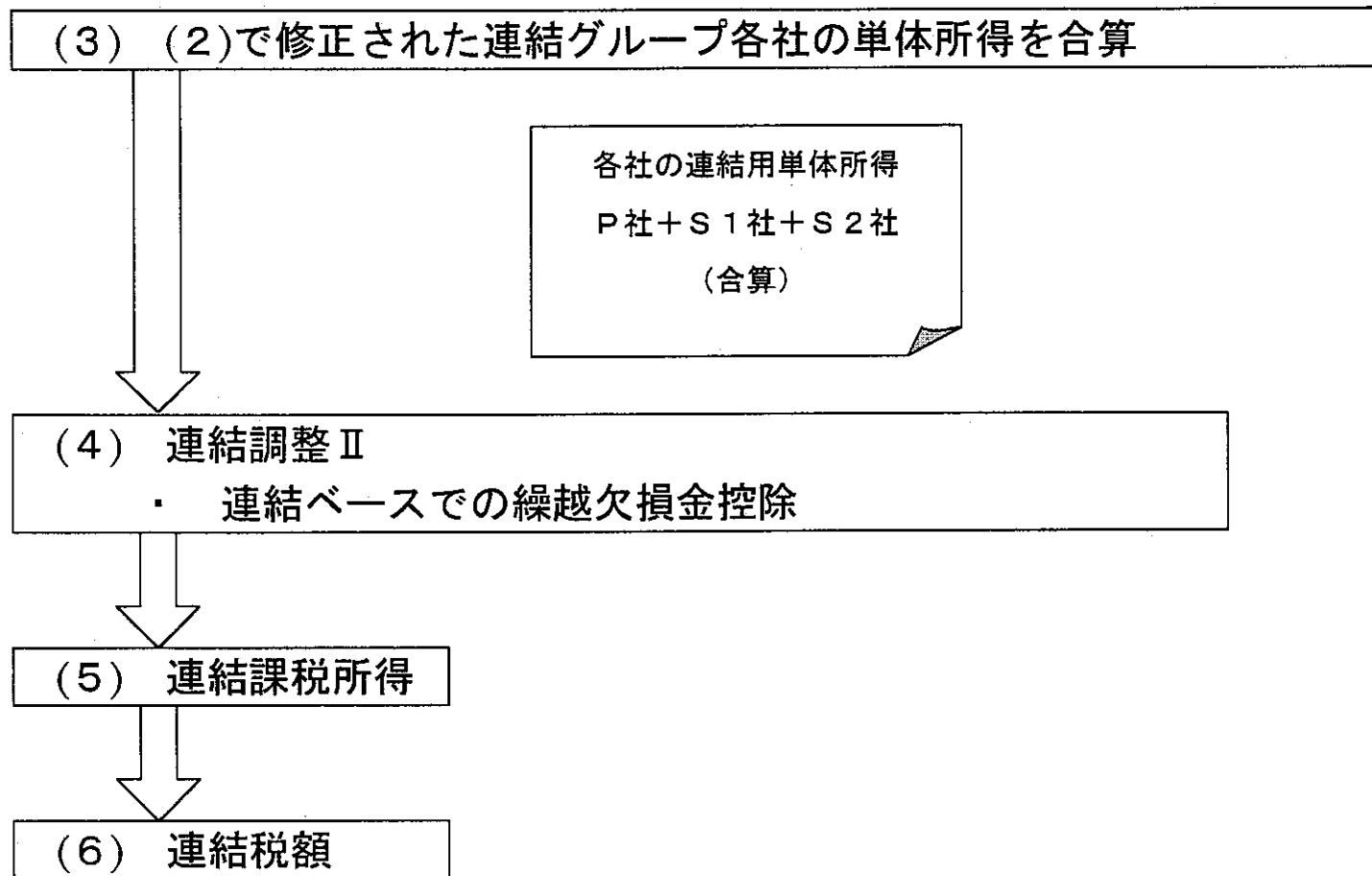
単体所得
P 社

単体所得
S 1 社

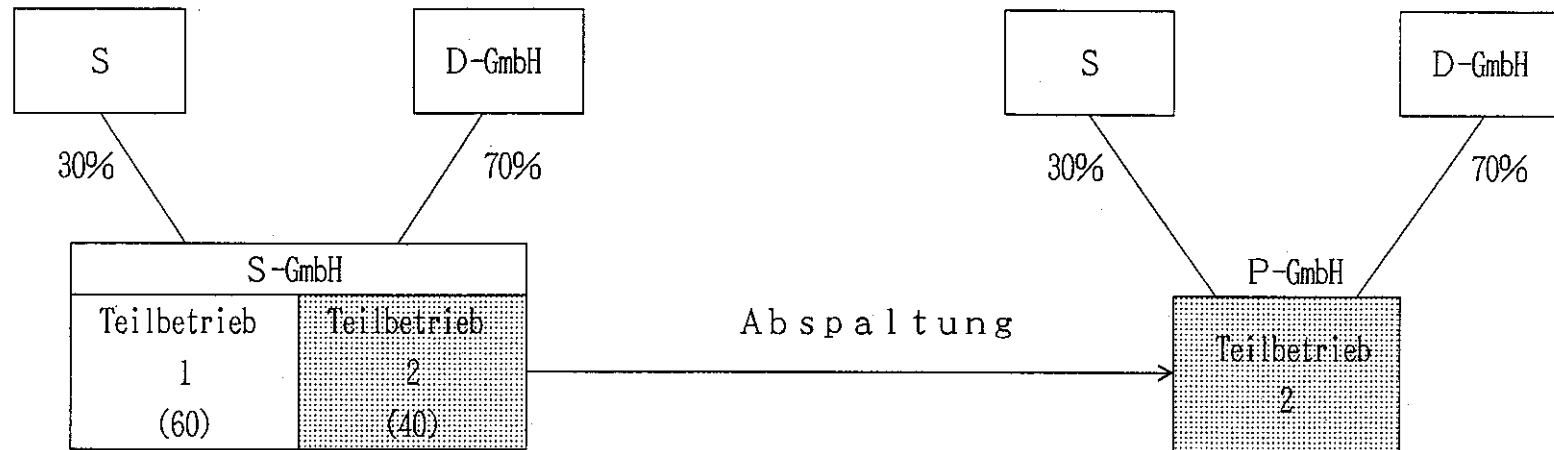
単体所得
S 2 社

(2) 連結調整 I

- ・ 連結グループ内債権に係る貸倒引当金の戻入れ
- ・ 連結グループ内の債務免除による損益の除外
- ・ 連結グループ内の固定資産譲渡に係る損益の繰延べ 等



参考1：ドイツにおける分割の処理例



Bilanz zum 31. 12. 1998			
Teilbetrieb 1	2,500 DM	Stammkapital	300 DM
Teilbetrieb 2	1,400 DM	Gewinnrücklagen	800 DM
		Verbindlichkeiten	2,800 DM
	3,900 DM		3,900 DM
(stillen Reserven = 3,100)			



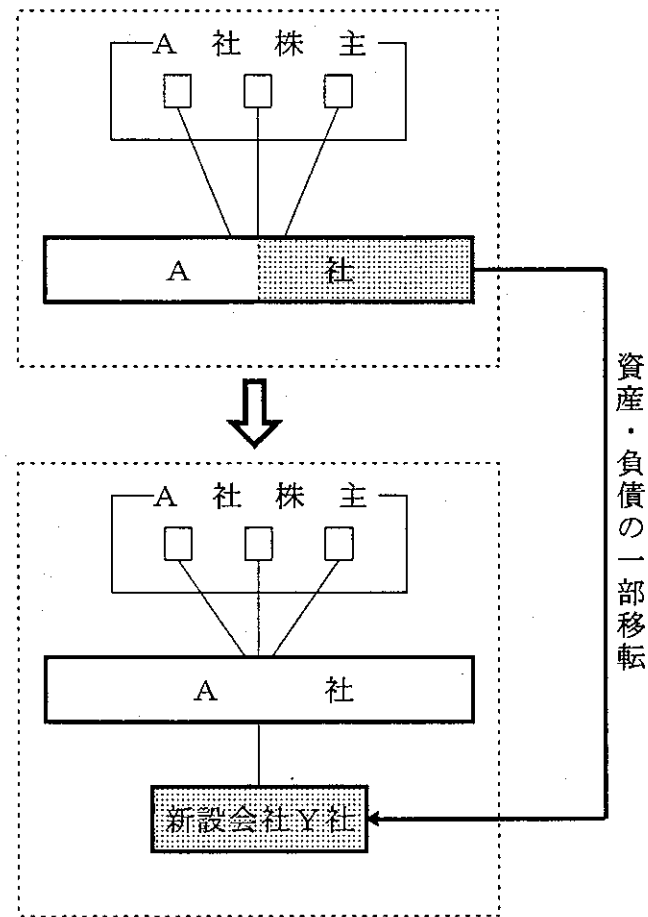
Eröffnungsbilanz der P-GmbH			
Teilbetrieb 2	1,400 DM	Stammkapital	200 DM
		Gewinnrücklagen	80 DM
		Verbindlichkeiten	1,120 DM
	1,400 DM		1,400 DM



Bilanz der S-GmbH nach der Spaltung			
Teilbetrieb 1	2,500 DM	Stammkapital	300 DM
		Gewinnrücklagen	520 DM
		Verbindlichkeiten	1,680 DM
	2,500 DM		2,500 DM

参考 2 : フランスにおける分割の処理例

<資産一部出資 (apport partiel d'actif) >



移転する資産・負債			
非金銭固定資産	19,000,000 F	借入金	2,000,000 F
— 減価償却		買掛金	300,000 F
<時価 20,000,000 F>		税金・社会保障債務	200,000 F
有価証券	500,000 F	その他の債務	60,000 F
— 引当金		小 計	2,560,000 F
棚卸資産	500,000 F	会計上の純資産額	17,550,000 F
債 権	100,000 F		
流動資産	10,000 F	合 計	20,110,000 F
合 計	20,110,000 F		
<時価 21,110,000 F>			