

{ 平 12.7.25 }
法 小 8 - 1 }

説 明 資 料

— 会 社 分 割 ・ 合 併 等 —

目

次

[法人税関係]

Ⅰ 分割、合併等における資産、株式の譲渡損益の取扱いに係る基本的な検討の視点	2
Ⅱ 現行各制度の会社分割等に関連する論点	3
(1) 減価償却制度	3
(別紙 1) 主要国における営業権の償却	6
(2) 貸倒引当金制度	7
(3) 青色欠損金の繰越控除制度	9
(別紙 2) 主要国における合併等に係る繰越欠損金の取扱い	12

[その他]

Ⅰ 会社分割と消費税	14
Ⅱ 会社分割における分割前の租税の取扱い	16

[法人税関係]

Ⅰ 分割、合併等における資産、株式の譲渡損益の取扱いに係る基本的な検討の視点

- 企業の経営形態の変更に対する課税の中立性
 - ・ 譲渡益の計上繰延べと譲渡損の計上繰延べ
- 取引の性格・実態に即した適正な課税のあり方
 - ・ 移転資産の譲渡損益を計上する取引と計上を繰り延べる取引
 - ・ 分割、合併等に伴い資産を移転する取引と株式を取得する取引の性格・実態
- 租税回避防止
 - ・ 分割、合併等の形態、方法、組合せの多様性
 - ・ 異なる形態等を採用することによる同一の効果の発生（例：吸収分割と合併）

II 現行各制度の会社分割等に関連する論点

(1) 減価償却制度

① 現行制度の概要

(1) 減価償却制度

減価償却費として損金経理した金額のうち、法人が選定した償却方法により、法定耐用年数に応じて計算した償却限度額に達するまでの金額は、損金の額に算入する。

① 有形固定資産（建物を除く）……定額法
又は定率法（鉱業用は生産高比例法も選択可）

② 建物、無形固定資産（鉱業権を除く）及び生物……定額法

③ 鉱業権……定額法又は生産高比例法

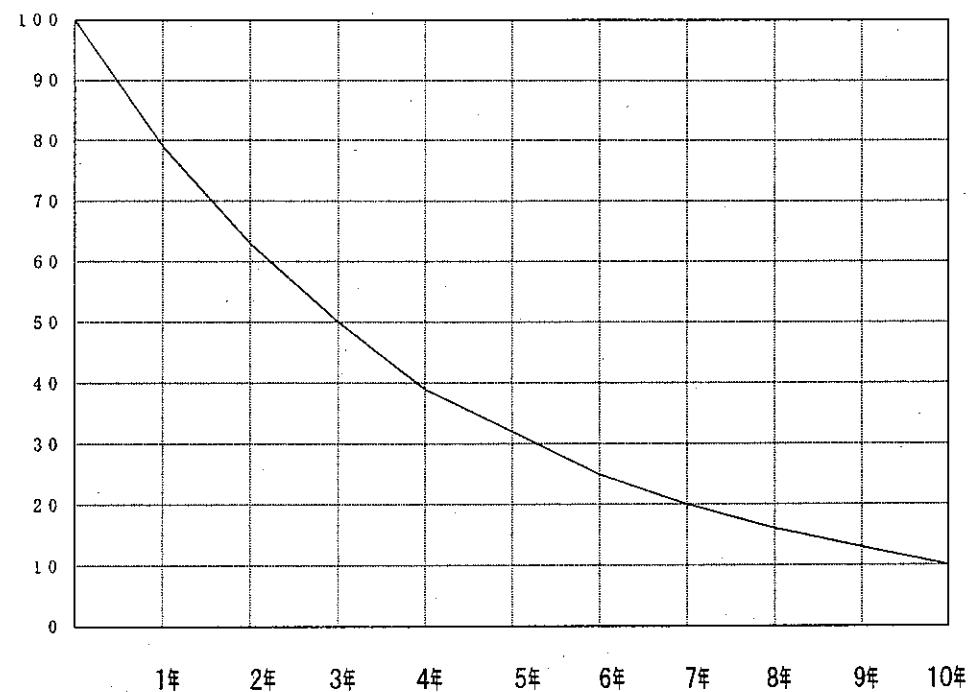
(2) 少額減価償却資産の即時損金算入制度

減価償却資産で、取得価額が10万円未満であるもの又は使用可能期間が1年未満のものは、その全額を損金算入することができる。

(3) 一括償却資産の損金算入制度

減価償却資産で、取得価額が20万円未満であるものは、3年間均等償却することができる。

〔減価償却資産の未償却残額（定率法の場合）〕



② 論点

- ・ 現行の合併税制においては、償却超過額のある減価償却資産につき、合併法人が被合併法人の会計上の帳簿価額を受入価額としたときは、その償却超過額は引き継がれないこととなるが、移転資産の譲渡損益の計上繰延べが認められる場合に、その償却超過額を含め合併法人への減価償却資産の引継ぎをどのように考えるか。
- ・ 事業年度の中で分割を行って減価償却資産を移転する場合、分割法人は、その事業年度開始の日から分割の日までの期間に対応する減価償却費をどのように計上するか。

(参考) 現行の合併税制においては、合併の日の属する事業年度開始の日から合併の日までの期間を一事業年度とみなすこととされているため、被合併法人は、その期間の減価償却費を計上することができる。
- ・ 償却費の計算における償却方法、耐用年数、償却可能限度額等の引継ぎを求めるか。

- ・ 合併及び分割に際して営業権の計上が認められる場合には、その財産価値があることが明確なものに限ることとする必要があるのではないか。

（注）営業権の償却については、別紙 1 参照。

- ・ 一括償却資産は、個別管理を要しないこととされているが、分割による移転を認める場合、移転する事業とどのように対応させるか。

(別紙 1)

主要国における営業権の償却 (未定稿)

	日 本	アメリカ	イギリス	ド イ ツ	フランス
税法	定額法により 5年間で償却	定額法により 15年間で償却	償却不可	定額法により 15年間で償却	償却不可
商法・企業会計	5年以内に均 等額以上を償 却	営業権の有効 期間(40年以 内)で規則的 に償却	営業権の有効 期間(20年以 内)で償却	5年以内又は 有効期間で規 則的に償却	営業権の存続 期間で償却 (期間の上限 なし)

(参考) 国際会計基準：営業権の有効期間(20年以内)で規則的に償却

(2) 貸倒引当金制度

① 現行制度の概要

〔繰入限度額〕

次の①と②の合計額

① 個別評価する金銭債権（一部回収不能見込金銭債権）

…… 回収不能見込額

② 一括評価する金銭債権（一般売掛債権等）

…… 期末売掛債権等の簿価に貸倒実績率を乗じて計算した金額

〔貸倒実績率〕

$$\frac{\text{前3年の貸倒損失の合計額} \times \frac{12}{\text{各事業年度の月数の合計}}}{\text{前3年の期末売掛債権等の簿価の合計額} \div \text{各事業年度の数}}$$

（中小法人の特例）

- 資本金1億円以下の法人は、貸倒実績率に代えて次の繰入率によることができる。

（繰入率）

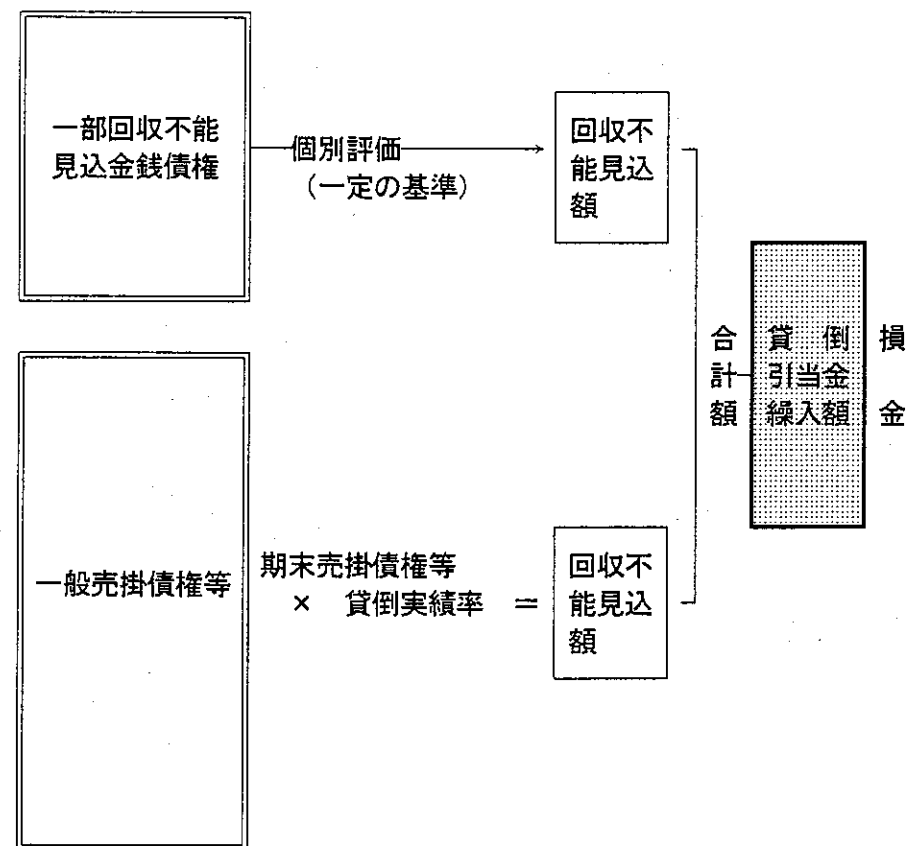
① 卸売業、小売業	10/1,000
② 製造業	8/1,000
③ 金融保険業	3/1,000
④ 割賦販売小売業、割賦購入あっせん業	13/1,000
⑤ その他の事業	6/1,000

（法定繰入率の廃止に伴う経過措置）

- 平成10年度から平成14年度までの間は、経過措置による繰入率によることができる。

〔取崩し〕

翌期全額を取り崩して、益金に算入する。



② 論点

- ・ 金銭債権が移転する場合、個別評価する貸倒引当金と一括評価する貸倒引当金の引継ぎをどのように考えるか。
- ・ 事業年度途中で分割を行って金銭債権を移転する場合、分割法人は、その時点における貸倒引当金をどのように計上することになるか。
(参考) 現行の合併税制においては、合併の日の属する事業年度開始の日から合併の日までの期間を一事業年度とみなすこととされているため、被合併法人は、合併の時点で貸倒引当金を計上することができる。
- ・ 分割により事業の移転を受けた新設法人又は吸収法人において、一括評価する貸倒引当金の繰入限度額の計算における貸倒実績率につき、分割前の貸倒実績に基づいて計算することを認めるべきか否か。
- ・ 事業の相当部分が移転するような分割の場合に、分割法人に残った事業に係る貸倒実績率について、どのように考えるか。

(3) 青色欠損金の繰越控除制度

① 現行制度の概要

〔青色欠損金の繰越控除制度〕

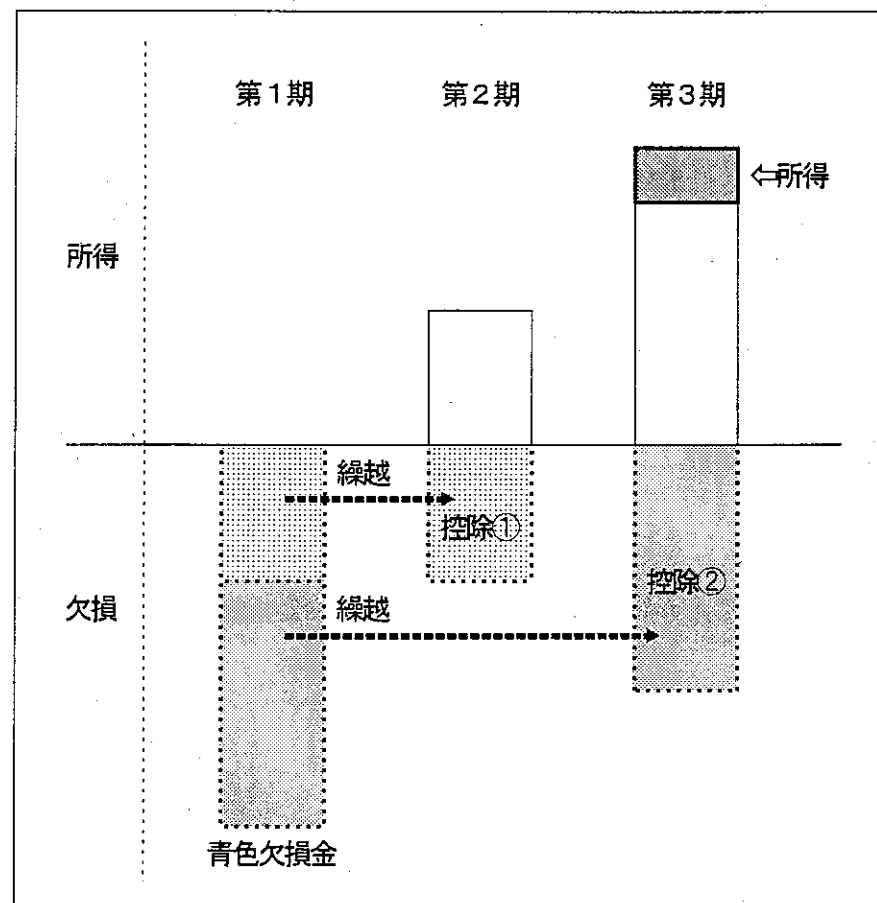
各事業年度開始の日前5年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額（既に繰越控除された金額及び繰戻還付の基礎とした金額を除く）がある場合には、その欠損金額に相当する金額は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

（要件）

欠損事業年度に青色申告書を提出し、その後連続して確定申告書を提出していること。

〔その他欠損金に関連する制度〕

- ・ 青色欠損金の繰戻還付制度
- ・ 青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越控除制度
- ・ 資産整理に伴う私財提供等があった場合の欠損金の損金算入制度
- ・ 特定事業者の設備廃棄による欠損金の繰越期間の特例
- ・ 特定対内事業者等に係る欠損金の繰越期間の特例



② 論点

- ・ 現行の合併税制においては、被合併法人の青色欠損金は、どのような合併の場合であっても合併法人への引継ぎを認められない仕組みとなっているが、移転資産の譲渡損益の計上繰延べが認められる場合に、合併法人への青色欠損金の引継ぎをどのように考えるか。
- ・ 事業年度途中で分割が行われる場合、その事業年度開始の日から分割の日までの期間を一事業年度として所得計算を行わなければ、分割法人における青色欠損金の有無及びその金額は把握できないのではないか。
- ・ 所得金額や欠損金額はその法人全体の事業活動の結果として算定されるものであり、分割によって移転する事業に対応する青色欠損金を正しく算定するのは非常に難しいのではないか。
- ・ 青色欠損金を有する法人のその青色欠損金を利用する目的で分割、合併等を行うといった問題が生ずる懸念があり、諸外国においても欠損金

を利用した様々な租税回避行為に対する防止策が講じられていることからすれば、青色欠損金の引継ぎを認める場合には、万全の租税回避行為防止策を講ずることが前提となるのではないか。

（注）諸外国における欠損金の引継ぎに係る取扱いについては、別紙2参照。

- ・ 青色欠損金の繰越控除制度以外に、欠損金に関連する諸制度が複数存在しており、これらの全体を通じて統合的な取扱いとする必要があるのではないか。

(別紙2)

主要国における合併等に係る繰越欠損金の取扱い (未定稿)

ア メ リ カ	ド イ ツ	フ ラ ンス
・ 合併においては、繰越欠損金の引継ぎが認められているが、一般的な措置として、株主持分が著しく変動した場合の欠損金の控除制限措置（注）が設けられており、合併についても、その規模が対等である等一定の場合を除き、この制限措置が適用される。 ・ また、税務当局の認定により繰越欠損金の引継ぎを否認できる一般的な租税回避防止策も講じられている。 ・ なお、分割においては、資産の全部移転の場合を除き、繰越欠損金の引継ぎが認められていない。	・ 合併、分割のいずれにおいても、移転する事業が5年間継続することを前提として繰越欠損金の引継ぎが認められている。このため、5年以内に移転事業の廃止等があった場合には、遡及して引継ぎが否認されることになる。	・ 合併、分割のいずれにおいても、繰越欠損金の引継ぎが認められていない。ただし、税務当局の承認を受けた場合に限り、引継ぎが認められる。

（注）欠損法人の株主持分構成が3年間で50%超変動した場合には、株主持分変動後の各課税年度に控除できる繰越欠損金の上限は、株主持分変動直前の株式の時価に長期免税債利率を乗じた額とされる。なお、株主持分変動後2年間欠損法人の事業が継続されない場合には、繰越欠損金の控除額は株主持分変動時に遡及してゼロとなる。

[そ の 他]

【関係法令】

○消費税法(昭和六十三年法律第百八号)(抄)

(定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一、七 省略

八 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供(代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。)をいう。

九、二十 省略

二、四 省略

(課税の対象)

第四条 国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。

二、六 省略

○消費税法施行令(昭和六十三年政令第百六十号)(抄)

(資産の譲渡等の範囲)

第二条 法第二条第一項第八号に規定する対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものは、次に掲げるものとする。

一 省略

二 金銭以外の資産の出資

三、五 省略

二、三 省略

(課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準の額)

第四十五条 法第二十八条第一項に規定する金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。

2 次の各号に掲げる行為に該当するものの対価の額は、当該各号に定める金額とする。

一、二 省略

三 金銭以外の資産の出資 当該出資により取得する株式(出資を含む。)の取得の時における価額に相当する金額

四 省略

三 省略

商法改正前の会社の分割と消費税法の適用関係

○事後設立

金銭出資により新会社を設立し、その後新会社に対して営業を譲渡

⇒ 資産の移転は、消費税法上の資産の譲渡等に該当する。

○現物出資

事後設立等との課税のバランス等を考慮

⇒ 資産の移転は、消費税法上、資産の譲渡等に類するものとし、その旨政令に規定している。

〔参考〕

○合併

合併による資産の移転は、被合併法人の権利義務を合併法人が包括的に承継

⇒ 資産の移転は、消費税法上、資産の譲渡等に該当しない。

改正商法における会社分割制度

○新設分割（商法373条）

会社は其の営業の全部又は一部を設立する会社に承継せしむる為新設分割を為すことを得

○吸収分割（商法374条の16）

会社は其の一方の営業の全部又は一部を他方に承継せしむる為吸収分割をすることを得

II 会社分割における分割前の租税の取扱い

- 会社分割（人的分割）においては、分割会社につき分割前に納税義務の成立した租税の
確実な徴収確保のための措置が必要

