

はじめに

平成 13 年の合併税制を含む組織再編成税制の創設以後の企業の組織再編成の状況は、同年前のそれと比べて、隔世の感があると言ってもよいように思われます。

特に、組織再編成税制の創設後の数年間は、組織再編成を行う企業は、その大半が大企業であったように思われますが、近年は、中小企業の組織再編成が相当に増加しているように思われます。その組織再編成の中でも、やはり、合併が一番多いように見受けられます。

組織再編成税制の創設の際にも、合併に関する税制をどのようなものとするべきかということが、最も重要な課題となりました。平成 13 年前の合併に関する税制は、明治・大正期の考え方と仕組みを承継するものとなっており、そもそも課税の根拠規定がないといった問題から細かな技術的な問題まで含めると、30 数個にも及ぶ問題点が存在する状態となっていました。このため、平成 13 年に創設された組織再編成税制は、合併に関するこれらの問題点をすべて解決するものとして、企画立案されました。平成 13 年前にも合併や現物出資は存在していたわけですが、合併や現物出資に関する税制も、同年の改正の前後で、その内容は全く別物と捉えなければならないほど、大きく異なっています。

ところで、この組織再編成税制に関しては、まず、はじめに、これが税制に固有の制度であるということに、十分に留意する必要があります。

商法においては、合併法制に関して部分的な改正が行われたり、分割法制が創設されたりというように、組織再編成の取扱いに関する部分的な改正は行われていましたが、それらの全般的な整備が行われるのは、平成 17 年の会社法の創設の時となりました。

また、企業会計においても、組織再編成の包括的な取扱いは、平成

15年の企業結合会計基準によって整備されることとなりました。

このように、組織再編成税制は、税制に固有の取扱いとして、会社法や企業会計に先行して創設されたものです。

例えば、「合併」という用語をとってみても、会社法にも同じ用語が存在していますが、会社法は国内の株式会社等のみを対象としてその行うものを「合併」としています。これに対して法人税法においては、株式会社等が行うものだけを「合併」としているわけではなく、また、外国法人が行うものも「合併」としています。仮に、会社法上、「合併」が無効とされたような場合であっても、税法上は「合併」とする、ということもあり得るわけで、会社法と税法とが上位法と下位法というような関係にあるわけではありません。

この例からも分かるとおり、税法も、他の法令と同様に、自らのあるべき姿は自らの言葉で語っている、ということをしかりと認識しておくことが、合併に係る税制を含む組織再編成税制を正しく理解するためには、不可欠です。

また、合併に関する税制は、平成13年を境に、その内容が大きく変わって時代の変化を反映したものとなり、法令の規定も整備されたわけですが、他の税制度と同様に、個々の合併のケースにおいて生ずるすべての事象を考慮して、制度を創ったり、規定を定めたりしているわけではない、という点についても、十分に留意しておく必要があります。

合併は、経常的に行われる取引ではありませんので、合併の実務においては、さまざまな疑問点が生じてくることがあります。このように、合併の実務においてさまざまな疑問が生じてくることは、何ら不思議なことではなく、むしろ、さまざまな疑問点に気付かないことに大きな問題がある、と言ってもよいのかもしれませんが。

税務執行当局の動向に目を向けてみると、近年は、組織再編成が行われている場合には必ずチェックするという姿勢で税務調査を行う方向に

大きく舵を切ったように見受けられます。

平成13年の組織再編成税制の創設以後、数年間は、税務執行当局においては、組織再編成に対して、極力、否認を行わないように配慮してきたところであり、これにより、我が国の企業の多くが組織再編成を活用して復活を遂げることができたことは、間違いありません。上記のとおり、近年は、大企業のみならず、中小企業においても、組織再編成が数多く行われており、組織再編成税制の創設前と比較してみると、隔世の感があります。このように、組織再編成が我が国の企業を復活させ、活力を与えるものと成り得たのも、上記の税務執行当局の英断に拠るところが大きいと考えられます。

しかし、その反面で、「組織再編成は否認されない」、「組織再編成では何でもあり」というような風潮が一部に生じてきたことも、また、否定できない事実です。

このような流れを受けて、近年、税務執行当局においては、組織再編成が行われている場合には必ずチェックするという姿勢への転換が行われている模様であり、「初日に、組織再編成関係の書類をすべて用意するように指示された」、「まずはじめに、合併を見られた」等の話も聞かれるようになってきました。組織再編成に限らず、近年の税務執行当局の課税姿勢は、かなり積極的となってきており、裁判に至った場合には敗訴する可能性がかなりあると思われる場合であっても更正を行うという案件が見受けられるようになってきていることは、周知のとおりです。

このような税務執行当局の課税姿勢の変化に鑑みると、今後は、合併を行う場合には、従来とは正反対に、税務調査で必ずチェックされる、という前提に立って、対応することが必要となると考えます。

上記のような合併に係る税制を巡る環境の転換期に、折り良く、本書を上梓することができる運びとなったことに関しましては、天恵との感を強くした次第です。

本書は、吉牟田勲氏と渡辺充氏による玉著『会社合併実務必携』（東

林出版社、1998年)の後継本として、題名を頂戴し、発刊させて頂くこととなったわけですが、著者一同、上記玉著の名に恥じないようにと努めさせて頂いたつもりです。

本書は、税理士の皆様方が顧問先の法人の合併に携わる場合に必要となることをできるだけ余すところなく記述するというコンセプトの下に作らせて頂いております。

このため、合併の実務の進行場面を考慮しつつ、第1部においては、合併を行うべきか否か等の判断に資する事項を記述し、第2部においては、合併を行う場合に避けて通ることのできない法務について記述し、第3部において、本書の中心となる合併の税務に関して記述し、そして最後に、第4部として、処理例を掲げさせて頂いております。

また、各部の記載内容に関しましては、「分かっていることを書く」ということではなく、「読者が知りたいことを書く」という姿勢で書かせて頂いたつもりです。

本書が、合併を行う納税者はもとより、合併の実務に携わる税理士等の皆様方、合併に係る税制の勉強を志す皆様方、合併の税務処理に関して税務調査・審理事務を行う国税職員の皆様方などの日々の実務や勉強等に僅かなりともお役に立つようであれば、幸いです。

最後になりましたが、本書の出版をお勧め頂き、ご助力を賜りました日本税理士会連合会事業本部の皆様及び法令出版の皆様に、著者一同を代表して、ここで改めて厚く御礼を申し上げます。

平成23年2月

著者を代表して

日本税制研究所 代表理事

税理士 朝長英樹