

管理部門を分割した場合における事業性の判定 [Professional Journal No. 6 (2013年2月14日)に掲載]

税理士 村木慎吾

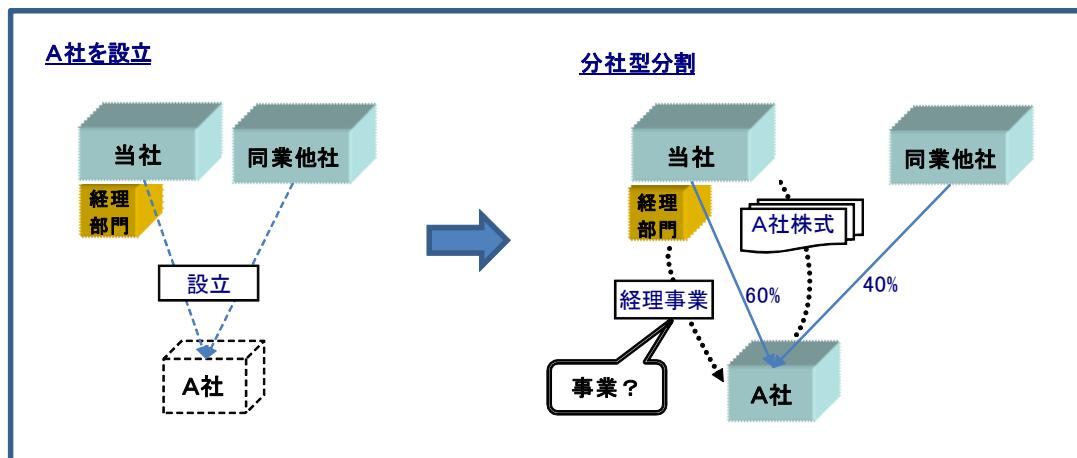
### 【問】

当社は、同業他社と協力して管理部門をアウトソーシング化することを考えています。そこで、同業他社と共同でアウトソーシング会社（A社）を設立し、当社からは経理部門を分社型分割によりA社へ移転させることを計画しています。

しかし、当社とA社は60%の資本関係となるため、本件分割が適格要件を満たすためには「事業継続要件」などを満たす必要があります。

この事業継続要件などでは、事業が移転することが前提となりますが、当社のように経理部門を分割するケースでも、「経理事業という事業が移転している」と考えることができますか？

なお、当社内においては、従来より事業部制の観点から、部門間での費用等の付け替え処理をしており、経理部門においても内部売上が計上されています。



### 【回答（要旨）】

貴社からA社へ分社型分割により移転する経理部門の業務は、分割前に他社からアウトソーシングを受けて外部売上を計上しているようなケースでない限り、分割前に貴社で営まれている「事業」に該当しないと考えられるため、貴社の分割は、分割による事業の移転がないこととなり、適格要件を満たすことができず、非適格分社型分割として取り扱わされることになるものと思われます。

株式等の保有関係が 50%超 100%未満（支配関係）となっている法人間で行われるグループ内分割における適格要件は、分割事業に係る主要な資産負債が分割承継法人に移転することなど、分割により事業が移転することが前提とされています。（法法 2 十二の十一〇）。このため、そもそも事業の移転を伴わない分割であれば、適格要件を満たすことができず、非適格分割として取り扱われます。

この分割による事業の移転に関して、会社法上は分割を「事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させること」と定義していることから、事業の移転を伴わない分割も可能であると解されています（会社法 2 二十九・三十）。このため、税務上、適格分割に該当するのか否かを判定するに当たっては、別途、分割により事業が移転しているのか否かを検討する必要がありますが、この「事業」の定義については、法令等に規定が設けられているわけではありません。

一方、50%以下の資本関係にある法人間における組織再編成で用いられる適格要件に関しては、法人税法施行規則 3 条 1 項 1 号イからハまで（事業関連性の判定）において、「被合併事業」と「合併事業」の相互関連性の判定基準の例を示す中で、「事業」のさまざまな態様が具体的に掲げられています。

このため、50%超 100%未満の資本関係にある法人間で行われるグループ内分割の適格要件における「事業」の判定が問題となる貴社の分社型分割においても、この法人税法施行規則 3 条 1 項 1 号イからハまでに掲げられている事項を参考として、経理部門の事業性の有無を検討することが合理的であると思われます。

法人税法施行規則 3 条 1 項 1 号イからハまでにおいては、「固定施設の所有（又は賃借）、「従業者の存在」及び「売上の存在」の 3 要件を満たすものを「事業」と捉えていると言つてよい状態となっており、この 1 項の取扱いは、3 項において、分割等に関しても準用するものとされています。

この法人税法施行規則 3 条 1 項の規定中の 3 号ハにおいては、「売上の存在」に関し、「自己の名義をもって、かつ、自己の計算において次に掲げるいずれかの行為をしていること」とされています。

- (1) 商品販売等（商品の販売、資産の貸付け又は役務の提供で、継続して対価を得て行われるものをしていい、その商品の開発若しくは生産又は役務の開発を含む）
- (2) 広告又は宣伝による商品販売等に関する契約の申込み又は締結の勧誘
- (3) 商品販売等を行うために必要となる資料を得るための市場調査
- (4) 商品販売等を行うに当たり法令上必要となる行政機関の許認可等についての申請又は当該許認可等に係る権利の保有
- (5) 知的財産権の取得をするための出願若しくは登録（移転の登録を除く）の請求若しくは

申請、知的財産権の移転の登録の請求若しくは申請又は知的財産権若しくは知的財産権等の所有

(6) 商品販売等を行うために必要となる資産（固定施設を除く）の所有又は賃借

(7) (1) から (6) までに掲げる行為に類するもの

上記の「商品販売等」とは、「商品の販売、資産の貸付け又は役務の提供で、継続して対価を得て行われるものをしていい、その商品の開発若しくは生産又は役務の開発を含む」ものとされており、「継続して対価を得て行われるもの」「商品の開発」「商品の生産」「役務の開発」となります。

この法人税法施行規則3条1項の規定は、その全体が事業関連性の判定における例示と解すべきものであり（注）、同項の規定を以って直ちに「事業」の概念を画することは適当ではありませんが、同項の規定が「事業」をあまり広く捉えているわけではない、という点は、念頭に置いておく必要があると考えます。

（注）国税庁に対する平成21年3月13日付の照会（投資法人が共同で事業を営むための合併を行う場合の適格判定について）では、以下のように解説されており、文理解釈だけに拘るのではなく、個別に事業関連性要件を充足するのか否かの判定を行うことが必要である、とされています。

同条の規定は、同条第1項各号に掲げられた要件のすべてを満たした合併が事業関連性要件を充足する旨を定めているに過ぎず、当該要件のすべてを満たすことができない合併のすべてについて事業関連性要件を充足しないことを定めているものではなく、当該要件のすべてを満たすことができない合併については、同条の規定によることなく上記のように個別に事業関連性要件を充足するかどうかを判定することとなります（下線は筆者）。

ところで、そもそも、事業の移転が適格組織再編成の要件とされている理由が何かということを考えてみると、組織再編成前の事業が組織再編成後においてもそのまま行われているという状態であればその事業に関する税制上の取扱いをそのまま継続させる必要があり、そのような状態でなければその事業に関する税制上の取扱いをそのまま継続させることはできない、と考えられることによるものと思われます。

このような考え方を踏まえると、適格要件の中の「事業」に関しては、組織再編成によって移転したとされる事業は、その組織再編成前に既に存在していた事業でなければならぬと考えられます。

ご質問は、「経理部門」に関するものですが、経理部門も、他の部署と同じように、法人

の一部を構成しているわけですから、「業務」を行っていることは、間違いありません。

しかし、適格判定においては、経理部門が行っている業務が果たして「事業」と言えるのか、ということが問われるわけです。

「事業」とは何かということについて何か一つの明確な判断基準があるというわけではありませんが、「事業」と言う限りは、少なくとも、何らかの業務の「対価」を認識できるものでなければならないという点には、異論がないものと思われます。「対価」のない業務を「事業」と呼ぶことはできない、と言ってもよいでしょう。

#### ＜参考＞

組織再編成前には事業を行っており、組織再編成によってその事業を行わなくなるというケースについて、課税当局は、「合併法人にのみ不動産を賃貸している不動産賃貸事業を営む被合併法人との合併は、合併後において当該不動産が自社所有となり不動産賃貸事業の売上が計上されないことから、事業継続要件を満たさない」（山田弘一「企業組織再編税制について」（『租税研究』（2009年9月号））としています。

このケースは、貴社のケースとは場面が逆になっていると言ってもよいわけですが、基本的な考え方には共通性があると考えられます。

以上のように、法人税法施行規則3条1項の定めや組織再編成税制における「事業」のそもそもの捉え方からしても、経理部門の業務を「事業」と捉えることは難しい、と考えます。

貴社の分割で移転する経理部門の業務の詳細がよく分かりませんので、確たる判断はできませんが、分割前に他社からアウトソーシングを受けて外部売上を計上しているというようなことがない限り、その業務は、分割前に貴社で営まれている「事業」には該当しない、と考えられます。

同条の規定は、同条第1項各号に掲げられた要件のすべてを満たした合併が事業関連性要件を充足する旨を定めているに過ぎず、当該要件のすべてを満たすことができない合併のすべてについて事業関連性要件を充足しないことを定めているものではなく、当該要件のすべてを満たすことができない合併については、同条の規定によることなく上記のように個別に事業関連性要件を充足するかどうかを判定することとなります。（下線筆者）