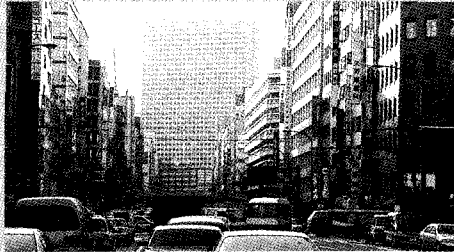


中小企業経営に活用する 企業組織再編の実践と税務

親族間における株式保有の整理



税理士・公認会計士
後 宏 治

●ポイント

- 1 親族間の紛争解決手段として会社分割が利用できる。
- 2 商法上、非按分型の分割が利用されるが、その実行には全株主の同意が必要である。
- 3 税務上、非按分型の分割は税制非適格再編に当たり、税務上の課税の繰延べ等の措置は受けられない。
- 4 課税を最小限にするための工夫や手法が必要になる。
- 5 今後は生前対策が重要になってくる。

I 親族間の争いと会社分割

中小企業の同族会社では、一般に親子兄弟が一つの会社の株主になると同時に役員等になっている。初代の創業者が健在なときには、特段争いが生じることはないが、世代交代が進んで創業者が亡くなり、会社が二代目に引き継がれる場合に争いが起こることがある。

これは絶対的な権力を握っていた創業者と異なり、二代目の後継者には、力の似かよった複数の親族が存在するケースが多いからだと考えられる。創業者が亡くなる場合だけで

なく、兄弟で事業を始め、共同経営をしながら紛争が生ずることもある。

兄弟等親族間の争いは、骨肉の争いとなり、第三者間よりも激しい対立となる場合が多い。その争いも、同じ会社の株式を所有している者同士の間で行われることから、会社の支配権をめぐる争い、すなわち株式をめぐる争いになる。お互いが、正式な株主としての正当な権利を主張するため、会社の支配・運営に支障をきたすことになる。

しかも、この争いはゴールのない争いである。最終的には、会社の運営が行き詰まるまで続くか、どちらか一方が所有する株式を手

放し、会社から離れることによりようやく争いが終わる。そこで、身を引く方の株式を他方が買い取る必要が生じる。一般にその要求する買取価格は高額になることが多く、買い手は買取資金の捻出に苦労する。

このように、同族の中小企業では、株主である親族間で争いの生じることがあり、最終的には対立する相手方の株式を買い取るしか紛争解決方法はなかった。すなわち、親族間で争いが生じた場合、その保有する株式を整理する必要が生ずるが、今までは、株式の買取りにより対立する相手方を排除するしか方法がなく、通常それには多額の資金が必要になったのである。

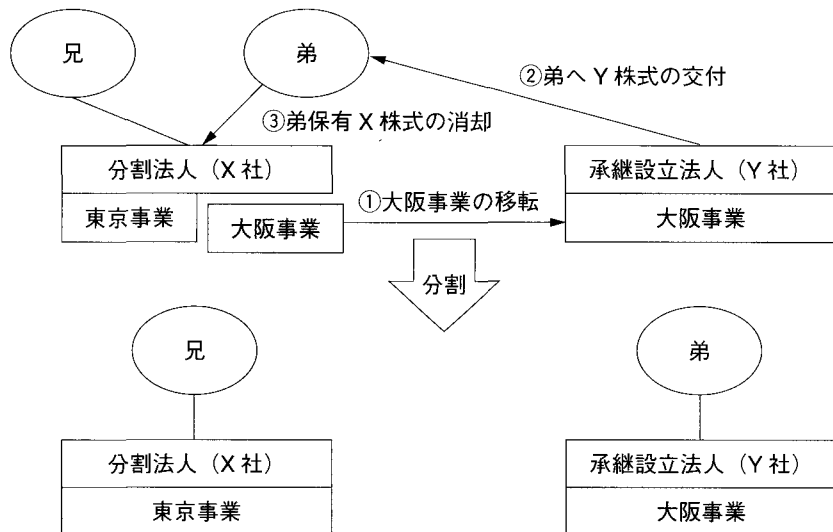
しかし、平成12年の商法改正により会社分割制度が創設され、平成13年度の税制改正により会社分割を含む組織再編税制が新たに整備されることにより、このような親族間の紛争解決手段として、会社分割を利用することが可能となった。

II 会社を兄弟間で分割する

兄弟等の親族が同じ会社の株主であり、その間で紛争が生じた場合、会社を分割してお互いの単独所有にできるのならば、上記のような紛争の解決の手段として非常に有効である。法人格も株主構成も全く別の会社が2つできるため、相手方の持分割合だけ会社の規模は小さくなることを甘受できれば、対立する相手方を排除し、単独での支配が可能になる。

例えば、兄弟で経営する会社が販売地域ごとの事業部制をとっており、関東地域の販売は東京事業部で、関西地域の販売は大阪事業部で行っている場合には、東京事業部と大阪事業部を会社分割により別会社にし、東京事業部の会社を分割法人として兄が単独所有にし、大阪事業部の会社を分割承継法人として弟が単独所有にするということが可能になる(図表-1)。

図表-1 兄弟による分割例



このような会社分割を、非按分型の会社分割という。すなわち、分割法人の株主の一部（上記の事例では弟）に対してのみ分割承継法人の株式を割り当て、同時に割り当てを受けた株主の所有する分割法人の株式が無償で消却されるのである。

II 非按分型分割の商法上の手続

● 1 ● 非按分型分割の可能性

分割会社の株主の一部に対してのみ新設会社の株式を割り当てるといような分割を、通常の会社分割の手続ですることができるかどうか実務上疑念の生ずるところである。すなわち、非按分型の人的分割が商法上認められるかが問題となる。

商法では、この点について何らも触れられておらず、実務は専ら解釈によって実行することになる。解釈としては、商法348条の特別決議でもよいという説^(注1)もあるが、現在の有力な説^(注2)によると特別決議ではならず、株主全員の同意が必要だと考えられている。非按分型の分割は、株主平等の原則に反する恐れがあるため、不利益を受ける者が任意にそれを承認しておく必要がある。

したがって、分割する会社の株主全員の同意があるのならば、株主平等原則は問題にならず、非按分型の分割も可能となる。

● 2 ● 全株主の同意の取付方法

実務上は、分割計画書の「株式の割当に関する事項」、又は分割契約書の「新株の割当に関する事項」に、株主の中の特定の株主にだけ割り当て、他の株主には割り当てない旨

を記載し、この計画書（契約書）を全員出席株主総会で決議することが必要となろう。株主総会を開いて現実に全株主が出席して全員が賛成したことが株主総会議事録に記載されていれば、全員の同意があったことになると思われる。

この場合には、個々の株主からの同意書は不要であるが、そうでなければ、同意書という形で全株主の同意を事実として取り付けておく必要があるのではなからうか。

● 3 ● 株式の消却方法

非按分型の分割を行う場合、分割によって設立する会社又は分割によって営業を承継する会社の株式の割り当てを受けた株主の有する分割をする会社の株式を無償で消却することが必要になり、発行済株式総数が減少し、当然に資本の額は減少する。株式の消却は、商法の認める場合にのみ許されるが、改正商法212条によると、会社分割の場合にも株式を消却することを認めている。

また、人的分割の場合、分割会社が分割に際して株式の消却又は併合を行う場合には、商法374条2項7号、374条の17第2項7号に従い、分割計画書又は分割契約書に「消却又は併合を為すときはその方法」を記載しなければならない。株式の消却は、特定の株式を消却するために行われるが、その場合には、どの株主の有する株式を何株消却するかが問題となる。

非按分型の分割では、分割承継会社の株式の割当を受けた株主の有する分割会社の株式を無償で消却することが必要であり、その旨の記載が求められる。

IV 非按分型分割の税務上の取扱い

● 1 ● 分割法人の課税関係

非按分型の分割は、今回の税制改正では、どのようなものであれ税制非適格再編とされ、移転資産の譲渡損益につき、分割法人で課税を受けることになる。

今回の組織再編税制の枠組みは、財務省主税局と経団連との議論の中で決まっていたと仄聞するところであるが、大企業においては非按分型の分割のニーズがほとんどないことから、非按分型分割は税制適格再編成に該当しない再編成として規定されたようである。

(参考)

(定義)

法人税法2条12号の11 適格分割 次のいずれかに該当する分割(分割型分割にあっては分割法人の株主等に分割承継法人の株式以外の資産(当該株主等に対する利益の配当又は剰余金の分配として交付される金銭その他の資産を除く。)が交付されず、かつ、当該株式が当該株主等の有する分割法人の株式(当該分割承継法人が、当該分割型分割の直前に有していた当該分割法人の株式又は当該分割法人若しくは他の分割法人から当該分割型分割により移転を受けた資産に含まれていた当該分割法人の株式に対し当該分割承継法人の株式を交付しない場合には、これらの分割法人の株式を除く。)の数の割合に応じて交付されるものに、分社型の分割にあっては分割法人に分割承継法人の株式以外の資産が交付されないものに限る。)をいう。

(合併及び分割による資産等の時価による譲

渡)

法人税法62条 内国法人が合併又は分割により合併法人又は分割承継法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、当該合併法人又は分割承継法人に当該移転をした資産及び負債の当該合併又は分割の時の価額による譲渡をしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。この場合においては、当該合併又は分割型分割により当該資産及び負債の移転をした当該内国法人は、当該合併法人又は分割承継法人から新株等(当該合併法人又は分割承継法人が当該合併又は分割型分割により交付した当該合併法人又は分割承継法人の株式(出資を含む。以下この項及び次条第1項において同じ。)その他の資産(第61条の2第4項(合併及び分割型分割による株式割当等がない場合の譲渡利益額又は譲渡損失額の計算)に規定する場合において同項の規定により同項に規定する株式割当等を受けたものとみなされる自己の株式その他の資産を含む。)をいう。)をその時の価額により取得し、直ちに当該新株等を当該内国法人の株主等に交付したものとす。

2 合併又は分割型分割により合併法人又は分割承継法人に移転をした資産及び負債の当該移転による譲渡に係る譲渡利益額(当該譲渡に係る対価の額が原価の額を超える場合における当該超える部分の金額をいう。)又は譲渡損失額(当該譲渡に係る原価の額が対価の額を超える場合における当該超える部分の金額をいう。)は、当該合併又は分割型分割に係る最後事業年度(被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいう。次条第1項において同じ。)又は分割事業年度(分割法人の分割型分割の日の前日の属する事業年度をいう。次条第1項において同じ。)の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額

に算入する。

したがって、移転資産に含み損益があると、分割法人で譲渡損益課税がなされることになる。

● 2 ● 分割承継法人の課税関係

分割承継法人では、時価で分割法人から資産と負債を購入することになる。すなわち、移転資産が時価で移転したことになり、税務上の移転資産の受入帳簿価額は時価になる。

また、税制非適格の会社分割であるため、利益積立金の引継ぎは認められない。利益積立金の引継ぎが認められないということは、分割承継法人の株主にとって、利益積立金の資本組入れが起きたということであり、このことは株主の課税関係に影響を与える。

さらに、青色繰越欠損金の引継ぎもないことに留意が必要である。

● 3 ● 株主の課税関係

株主の課税関係では、譲渡損益課税とみなし配当課税が問題になる。

非按分型分割で譲渡損益が課税される場合、譲渡対価の額は次に述べるみなし配当の額を除いた金額になる。そのため譲渡損益は、通常多額になるとは考えにくい。株主における譲渡損益課税が問題になる場合は多くはないだろうと思われる。

次にみなし配当課税であるが、税制非適格の会社分割であるため、前に述べたように利益積立金の引継ぎが分割承継法人に認められないことから、株主から見れば結果的に利益積立金の資本組入れが行われたことになり、みなし配当課税が行われる（所法25）。

なお、法人税法等の一部を改正する法律附則12条（配当等の額とみなす金額に関する経過措置）3項により、平成13年4月1日から平成14年3月31日までの間に行われた非適格分割には、みなし配当課税の規定を適用しないことになっている。

当該期間における非按分型の分割に係るみなし配当が、この附則により課税されないかどうか問題となる。同附則12条3項では、「当該非適格合併等を適格合併等として当該非適格合併等の日の属する事業年度の所得に対する法人税の申告を行」うことが要件とされている。すなわち、非適格分割を適格分割として法人税の確定申告をしなければならない。

ところで、そもそも非適格分割であると明瞭に規定されている非按分型分割を適格分割と信じて申告することはあり得ず、もしそのような申告をしたとすれば法の無知というべきである。この附則の趣旨が、適格分割と信じて申告をした者を、制度定着までの間救済するというものであるのならば、「法の誤解」ではない「法の無知」を救う必要はないと考えられる。したがって、非按分型分割ではこの附則12条による救済はないものと解される。

非按分型分割を実行する上での対策

税制非適格とされる非按分型分割では、図表-2のように課税関係が生ずる。しかし、いくら課税されても親族間の紛争を解決したいという希望は強いものと考えられ、実務では課税を受けながら非按分型の分割は実行されるものと予想される。

図表一 2 非按分型分割の課税関係

分割法人	分割承継法人	株主
<ul style="list-style-type: none"> ・時価譲渡 ・譲渡損益は課税される 	<ul style="list-style-type: none"> ・時価で購入 	<ul style="list-style-type: none"> ・譲渡損益課税 ・みなし配当課税

図表一 3 非按分型分割の対策

項目	対策
含み益を移転させない手法	<ul style="list-style-type: none"> ・含み益のある資産を分割法人に残す。 ・定期借地権を利用し建物だけを移転する。
株主の損益通算の利用	<ul style="list-style-type: none"> ・みなし配当を相殺するような含み損を抱える不動産等を同年中に売却する。
株式譲渡による手法	<ul style="list-style-type: none"> ・通常の按分型の適格分割型分割で適格要件を満たし、その後株主間で株式譲渡を行う。
税額の負担を調整する方法	<ul style="list-style-type: none"> ・分割法人の譲渡損益課税額とみなし配当額を計算し、公平になるように分割比率を調整する。

そこで、実行する前には様々な試算を行い、税負担を最小にする方法が求められる。

図表一 2を見ると、予想される主な税金は、分割法人における譲渡損益課税と株主におけるみなし配当課税である。この2つを最小にする手法が必要になってくる。

含み益のある資産を分割し、分割承継法人に移転すれば、譲渡損益課税を受けてしまう。そこで、含み益のある資産を分割法人に残すように営業用資産の範囲の見直しをすることが必要である。そうして含み益のない資産を分割承継法人に移転する。また、定期借地権を活用し、建物だけを分割承継法人に移転することも可能であろう。

分割法人における移転資産の譲渡損益課税はある程度少なくすることができるが、株主のみなし配当課税は避けることができない。そのため、不動産等で含み損のある資産を売却し、損益通算により税額を少なくするといったこと等を考慮しておく必要がある。

また、含み益の譲渡益課税が避けられない

場合には、通常非按分型の分割を実施しておき、その後、兄弟で各々の所有する株式を相互に売買することも検討する方がよいだろう。

さらには、紛争解決コストとして課税されるのはやむを得ないと考えて、発生する税金の公平な分担を考えることもある。具体的には発生する税額を試算しておき、分割比率等で調整することになる。

以上をまとめると図表一 3のようになる。

このように、非按分型の分割を実行する際には複数の手法が考えられる。どの手法が一番有利かについて、一般論で論じることはできず、個々別々の具体的な事例において試算をしてみることが必要になる。今後はますますタックスプランニングが大切になってくる。

V 生前対策の重要性

そもそもの話になってしまうが、兄弟げんかの可能性がある場合はもちろん、創業者の

死後にはどのようなことがおこるかわからないと考えて、できれば会社を生前に分割しておき、遺言等で兄弟各々の単独所有にしておけば紛争は未然に防げたはずである。創業者が生前に会社を分割しておく、企業グループ内の組織再編成の持株比率による要件を満たすことで、税制適格分割が実行できる可能性が大きい。そうして課税されることなく会社を分割しておき、相続発生後に備える準備をしておくことが大切である。

税制上の支援がなかった非按分型の会社分割であるが、工夫次第で実行できる場合も十分にあり得る。しかし、紛争が生じてから非

按分型の分割を実行するのではなく、生前に分割をしておくことで「争続」を回避することができるのである。今後の事業承継対策では、会社分割を利用して会社を分割し、誰にどの会社を承継させるのかを判断する事前の対策が重要になってくる。

(注1) 遠藤美光, 堀裕「非按分型会社分割と株主平等原則に関する若干の考察」金融法務事情1563号

(注2) 原田晃治編著『一問一答 平成12年度改正商法—会社分割法制—』

〔うしろ・こうじ〕

ぎょうせい

税効果会計、キャッシュ・フロー計算書についても詳述した、
決算書読破術の決定版!

会計ビッグ・バン時代の 決算書の実務的な読み方

辻 敢・石崎津義男／共著

A5判・定価2,800円(本体2,667円+税)送料310円

第三者の立場から分析的に決算書を読む経験を重ねてきたベテラン公認会計士と、経営陣として決算書を創る側で活躍してきた経理のプロが、実務上必要不可欠なポイントにしぼり、徹底的に平易に解説。

〒167-8088 東京都杉並区荻窪4-30-16 電話(03)5349-6666 FAX(03)5349-6677
URL : <http://www.gyosei.co.jp>