

# わが国の法人税法における 企業組織再編への提言

赤 木 健 太

1. はじめに
2. 企業組織再編税制誕生の経緯
3. 旧企業組織再編税制（旧制度）の概要と問題点
  - 3-1. 合併差益金
  - 3-2. 清算所得
  - 3-3. みなし配当
  - 3-4. 旧制度の問題点
4. 企業組織再編税制（現行制度）の概要と問題点
  - 4-1. 企業組織再編の形態
    - 4-1-1. 合併
    - 4-1-2. 分割
    - 4-1-3. 現物出資
    - 4-1-4. 事後設立
    - 4-1-5. 株式移転交換
      - 4-1-5-1. 株式交換
      - 4-1-5-2. 株式移転
  - 4-2. 企業組織再編税制の概要
    - 4-2-1. 適格組織再編
5. 企業組織再編税制導入による旧制度の検証
6. 現行制度への提言
7. おわりに

本稿は著者が福岡大学大学院商学研究科において、平成14年度修士学位論文として論述したものを、恩師である山内進教授の退任に際し、編集し寄稿したものである。そのため、現行の法令とは異なる部分もあることに注意されたい。

## 1. はじめに

わが国における長期的な株価の下落は、バブル崩壊後、日々深刻の度合いを増している。特に金融業や保険業の間では、大規模な組織改革を迫られているのが現状である。その代表的な組織改革の例として、企業組織再編が行われている。企業組織再編を行うことで税務上多くの特例が設けられている。例えば、ある一定の条件に当てはまれば、譲渡益の非計上、みなし配当の非課税の特例がある。これらの特例は、企業組織再編によってのみ生じるものであり、法人税法と企業組織再編には密接な関係があるとされる。

しかし、企業組織再編を行うにあたって、わが国は法制度において諸外国に比べ歴史が浅く遅れを取っていた。しかも、従来の企業組織再編税制は非常に複雑であり、納税者の立場からすればとても扱いにくく、組織再編を奨励するものではなかった。そのため、企業組織再編を行うにあたって、法人税の観点から多くの問題点が存在していた。

また、企業組織再編は、国内だけにとどまらず、外資系企業ないしは多国籍企業による、グローバルな組織再編も行われており、世界中を巻き込んでいるといっても過言ではない。わが国における法人税法も、これら急速な国際化を背景に、平成13年度に企業組織再編税制が改正され、従来の問題点は大幅に改善された。しかし、改正を行ったにもかかわらず、いまだ解決されていない問題点、並びにこの急速な変化のために新たなる問題点が生じた。

そこで本論文では、従来の企業組織再編税制にはどのような問題点があったかについて、そして、その問題点が今回の改正によってどのように改善されたか、また、この改正によってどのような問題が生じたか、改正された企業組織再編税制を基に、それらについて考察することにより、改善策を採求していくことを研究意義とする。

## 2. 企業組織再編税制誕生の経緯

わが国における企業組織再編は、現在でこそ増加の傾向にあるが、十数年前まで平行線をたどっていたといえる。これはひとえに、欧米諸国の株主は利益第一主義であり、その影響を受けて、企業自体を頻繁に市場で売買しているのに対して、わが国の株主は欧米諸国に比べ利益に対する概念に疎く、利益の追求を純粹に目指すよりもむしろ昔からの事業の成長を重視していたことがあげられる。また、わが国は元来島国であることから、その国民性は閉鎖的であり、企業を売買することにより、他の企業の株主または経営陣に口出しをされることは不徳とされていたことに影響があった。

しかし、1985年のプラザ合意による円高を発端に、海外投資を企業が行い始め、海外の企業との合併が目につき始めた。ただし、この頃の合併は、単にバブル絶頂期の中で資金力に物を言わせて、他の企業をやみくもに買いあさるというものであり、企業再編といってもまだまだ未熟であるといえる。そうした中で、少しずつ注目されてはいたが、まだまだ現状と比べるとごくわずかであった。

現在のように企業組織再編が盛んになった理由として、わが国の企業はバブルの過程において金融資産を大きく積み増してきたという現実がある。そのため、低利回りの金融資産を抱え込み、しかも、株主資本が低下したために日本企業の資本利益率は急速に低下してしまったのである。

そして金融ビッグバンの推進、国際会計基準の導入など、日本経済を取り巻く環境は劇的に変化した。そのため規模拡大を重視し、資本効率の向上を無視して量的拡大を目指す経営は成り立たなくなった。また、バブル崩壊後から現在に至る不況は、循環的な景気後退というよりも、むしろ構造不況と言われるものであり、企業が景気後退期の終わるのを、ただ我慢して待つだけで乗り切れるものではない。バランスシートをスリム化し、資本効

率を向上させ、株主価値の増大をはかる経営を行わなければ、マーケットから淘汰の波に飲み込まれる。

そのような外的要因を背景に、現在の我が国における企業組織再編の意味合いは規模から質へと企業戦略は大きく返還したといえる。規模から質へと経営方針の転換が経営上の重要課題となったことから、その経営方針の転換をはかる一つの、そして重要な手段として企業組織再編が注目されている。

先程も述べたとおり、現在もわが国は長期的な不景気の真っ只中に位置しており、経営者としては不本意ながら企業組織再編に頼らなければならない部分も少なくないはずである。そして、このような時代背景の中、企業組織再編のための基盤づくりの一環として、商法、税法及び会計基準の策定や変更が進められてきた。そういった現状をふまえて、わが国における企業組織再編税制の返還を見ていくこととする。

商法においては平成9年に合併報告総会の廃止、及び小規模な合併について株主総会の承認を不要とする簡易合併制度の導入など、合併手続簡素化が図られた。また、平成11年には、持株会社の設立を容易とする株式交換・移転の制度が法制化され、既に大手銀行などをはじめとして複数の会社が実施に至っている。

そのあとを追うようにして、税制面でも株式交換と移転に伴う株主の課税の繰り延べを認める特例制度が設けられ、合併や株式分割など企業再編を統一的に取り扱う改正も行われた。さらにグループ会社経営に対する税務上の中立性を確保するため、親子会社の所得と欠損金を相殺できる連結納税制度の導入が見込まれている。

このようにして、わが国の企業組織再編は急速な発展を遂げてきた。そして、企業組織再編税制の出現により、これまで問題視されてきた、あらゆる問題が解決できたといえる。しかしそれと同時に、これまで気にしなくてよかった問題が生じたことも事実である。そこで、本論文は、企業組織再編税

制におけるこれまでの問題点，ならびに今回改正された企業組織再編税制における問題点について考察していく。

### 3. 旧企業組織再編税制（旧制度）の概要と問題点

ここでは，以前の企業組織再編税制について考察する。従来の企業組織再編における法人税法は，企業組織再編という言葉は用いてないといえる。この理由としては，以前のわが国における税法は，企業組織再編のことを主として合併として取り扱っていたためであると考えられる。このような実情をふまえて，わが国では合併税制などと呼んでいた。そこで，本論文においては旧法人税法時における合併税制のことを広範囲でとらえることとし，旧企業組織再編税制と呼ぶことにする。

わが国の法人税法上の旧企業組織再編税制に関する税務として，大きく分けると合併法人からの視点と，被合併法人からの視点とに分けられる。そして，益金にあたるものとして，主に前者に該当するのが合併差益金であり，後者に該当するのが清算所得である。そのほかには，被合併法人の株主からの視点によるみなし配当がある。

#### 3-1. 合併差益金

合併会社は，合併により受け入れる資産をいくらで受入記帳するかは，商法上，時価以下であれば任意とされていた。したがって，含み益のある資産を被合併会社の帳簿価額より評価増することも可能であった。

そして，その資産の価額が会計上も税務上も合併法人の受け入れ価額として認められ，以降の減価償却計算や譲渡原価の基礎となり，合併で計上されて評価益に課税しておかないと課税漏れが生じてしまうことにつながっていた。

合併差益とは、合併法人が被合併法人から受け入れた資産と負債の差額である純資産の受入記帳価額と、合併に際して被合併法人の株主に交付した合併新株と合併交付金やその他の合併交付資産の合計との差額のことである。合併差益が生じる場合とは、被合併法人の純資産額が、合併法人の交付した資産の価値を上回った場合に生じる。

### 3-2. 清算所得

被合併法人の株主は合併により合併法人から株式や金銭の交付を受けるが、この交付を受けた株式や金銭等の総額から、被合併法人の合併当時の資本金、資本積立金を控除した金額が清算所得である。清算所得が生じる場合とは、被合併法人の資本金と資本準備金、利益準備金よりも、合併法人の支払った交付金と新株式を上回る場合において生じた超過額のことをさしていた。

### 3-3. みなし配当

被合併会社の株主は、合併により被合併会社の株式の価値が消滅する代わりに、合併新株式と合併交付金の交付を受けることとなっていた。この中身のうち、資本金と資本積立金に対応する部分は、純然たる資本取引であり、税務上課税関係は一切生じなかった。

しかし、利益積立金と清算所得に対応する部分の株主への分配は、配当に類似する行為であることから、原則としてみなし配当課税として取り扱われていた。みなし配当課税とは、法人から受ける利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされ、配当所得となるもののことである。

### 3-4. 旧制度の問題点

改正前の合併税制については以下の問題点があげられる。

第一に、みなし配当の額において、みなし配当とされる額は、株主等が交

付を受けた金銭の額が旧株の帳簿価額を超える場合において、その超える部分の金額としているが、帳簿価額を基準としてこれを計算する根拠に乏しかった。すなわち、帳簿価額をもとに算定しているため、みなし配当とされた額においても、時価と開きがあることになる。そのため、不当な額を支払う可能性が生ずるといえる。

第二に、合併法人は、合併による受入資産を任意に評価替えしてすることができるとされており、たとえば長期間にわたって保有する固定資産の含み損を、短期間で処分する棚卸資産や有価証券の含み益によって補填することができた。含み損に関しては引き継ぐことはできないが、資産の評価を各々の企業において任意で計上できるために、もし仮に一方の資産で含み損が生じたとしても、もう一方の資産で含み益が計上できるため、その調整次第でどちらも益金が生じないように調整することが可能となる。

第三に、含み損がある資産を現物出資して子会社を設立する場合、含み損が損金となる一方で、含み益のある資産を現物出資して子会社を設立する場合には、圧縮記帳により課税の繰り延べができた。すなわち、含み損に関しては即時に損金であると認めていながら、含み益に関しては益金の繰り延べができるということになる。これは、課税の公平性の観点からも、望ましくないことといえる。

第四に、被合併法人の繰越欠損金は、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ない仕組みとなっていた。繰越欠損金の引継ぎを認めないということは、純然たる経営戦略のために合併等を行った場合において、企業が不利益を被ることになる。

#### 4. 企業組織再編税制（現行制度）の概要と問題点

今回の企業組織再編税制において注目すべき点は、課税の本質に基づいて制度を創設したことにありと考える。これまでは、本質的には同じでありながら別々の枠組みであったものを、形式的な部分を主としながらも、実質的な部分を尊重し始めたことにありと考える。すなわち、今回の改正によって、その支配関係により譲渡益の課税を行うようになった。

例をあげてみると、繰越欠損金はいかなる理由があろうとも引継ぎを認めないにもかかわらず、その一方で企業の引継ぎ資産や負債に関する評価額に関して、時価以下であればその計上する価額は企業に一任するといった、どこか矛盾した規定であったと考える。このような規定は、旧企業組織再編税制が、企業の本質を全く無視していることの象徴といえる。

今回の改正によって、企業の本質によって組織再編をできるようになったといえる。そこで、今回改正された企業組織再編税制をもとに、旧企業組織再編税制での問題点を分析していくこととする。そこから、今回改正された企業組織再編税制に関して、問題点はないかを検証していく。

##### 4-1. 企業組織再編の形態

企業組織再編の税務については、前章で述べたとおり抜本的な改正が行われた。ここでは、今回の改正により新たに分類された、様々な企業組織再編の形態について分析していく。

###### 4-1-1. 合併

合併には、当該法人の一方の法人が消滅し、もう一方の法人が存続する吸収合併、新しく法人を設立して当該法人のすべてが消滅する新設合併の2種類がある。



#### 4-1-2. 会社分割

今回の企業組織再編税制の法整備に伴い、会社分割制度という全く新しい制度の創設が実現した。会社分割とは、既存の法人の営業の全部または一部を他の法人、すなわち分割承継法人に包括的に承継させる手続きのことである。

会社分割には、事業を引き継ぐ法人が新設の法人である新設法人と、既存の法人である吸収分割とがある。

また、分割承継法人が発行する株式をだれに割当ててくるかによって、分社型分割か分割型分割に分類される。分割承継法人の株式を、分割法人に割当てた場合は分社型分割となり、分割法人の株主に割当てた場合には分割型分割となる。

分社型分割は、分社の手続きを効率的に行うためなどに利用される。一方、分割型分割は、持株会社の下にある子会社を事業部門別に再編成するため、複数の事業部門を独立した会社にするためなどに利用される。

#### 4-1-3. 現物出資

現物出資とは、法人の設立や増資を行う場合に株式や土地など、つまり金銭以外の財産を出資することである。

#### 4-1-4. 事後設立

株式会社や有限会社の設立登記後2年以内に設立前からある財産を会社の営業に継続して使用するため、資本金の20分の1以上の対価で取得する契約を結ぶことを事後設立と呼ぶ。

#### 4-1-5. 株式移転交換

##### 4-1-5-1. 株式交換

株式交換とは、会社が他の既存の法人と100%親子会社の関係、すなわち、完全親子会社関係を創設するために利用される制度である。この場合、完全親会社は新設することになる。

#### 4-1-5-2. 株式移転

株式移転とは、法人が新たに会社を設立して、100%親子会社の関係、すなわち、完全親子会社関係を創設するために利用される制度である。この場合、完全親会社は最初から存在している。

### 4-2. 企業組織再編税制の概要

旧法人税法においては繰越欠損金の引継ぎを否認し、その一方で、引継ぎ資産の時価評価などを、各種法人に一任するという問題点がありながら、わが国ではそれらのことに対して目をつぶってきた。しかし、現在のように企業が複雑化し、また競争が激化した時代において、旧法人税法は時代遅れであるといえる。

そこでわが国の法人税法においても、これらの矛盾点を打開し、かつ租税の回避をさせないための要件を作成した。その適用要件として生み出されたのが、適格組織再編である。この適格組織再編は組織再編の種類ごとに分類されており以下のように定められている。

#### 4-2-1. 適格組織再編

移転する資産の譲渡損益の額を認識しない組織再編、すなわち、資産の譲渡損益に対する課税が繰り延べられる組織再編の特例とは、第一に企業グループ内の組織再編、第二に共同事業を行うための組織再編に限られており、さらに一定の要件を満たすことが必要である。

この組織再編の特例に当てはまる場合は、実質的にその資産に対する支配が継続されていると認められ、移転資産は簿価引継ぎまたは簿価譲渡が強制適用となり、譲渡損益を計上することがないため、その額に対する課税はないとされる。この一定の要件のもと、資産について帳簿価額により移転し譲渡損益の額を認識しない組織再編の特例を、税法では適格組織再編という。

営業譲渡や買収目的の合併など、企業組織の再編を行う目的ではない場合

の資産の移転に対しては、原則どおり、時価譲渡として譲渡損益の額を認識し、当該法人の所得の金額を計算することになる。

## 5. 企業組織再編税制導入による旧制度の検証

今回、税制が改正されたことにより、旧企業組織再編税制の問題点がどのように改善されたかを検証してみる。

第一の問題点であるが、今回の改正によって、この帳簿価額を基準とする取扱いは廃止されたために、解決されたといえる。適格組織再編の場合は、簿価で引き継ぐことが強制であるため、課税関係は生じないといえる。また、被適格組織再編に関しても、金銭の交付がない場合にはみなし配当課税は生じないこととなった。たとえ金銭の交付があったとしても、交付を受けた株式等の額のうち、被合併法人の資本金等の金額または分割法人の移転資産等の簿価純資産価額の割合に応じた資本金等の金額を超える部分の金額がみなし配当とされるようになったためである。

第二の問題点であるが、今回の改正によって、企業は引継ぎ資産の引継ぎ価額を任意で決定できなくなったので、今後このような問題は発生しないといえる。

第三の問題点であるが、今回の改正によって、適格現物出資に該当しない場合は、すべて時価で評価されることとなった。そして、譲渡益制度も廃止されたために、今後このような問題は生じないといえる。

第四の問題点であるが、今回の改正において適格合併及び、事業の全部が移転し、かつ分割後遅滞なく解散する分割型分割の場合には、繰越欠損金の引継ぎを認めることとした。しかしながら、適格合併と本質的には変わらない、事業の一部を移転する適格分割型分割においては認めていないままである。すなわち、法人二社が合併されて一つになるという合併については認

めていながら、その逆にあたる、一つの会社を二社に分割するという分割においては、繰越欠損金の引継ぎを認めていないのである。これは税法における中立性の観点から、好ましくないといえる。税法の中立性の観点から、税法によって企業の経営戦略を阻害することは好ましくないはずである。

## 6. 現行制度への提言

今回の組織再編税制の改革によって、上記のように多くの問題は改善され、今後企業組織再編を行うにあたってとても貢献的なものといえる。しかし、今回の創設によりこれまで存在しなかった問題点も浮き彫りになってきたといえる。それらについて以下、順を追って検証していく。

第一に、今回の税制改正によって分割制度を創設し、合併、現物出資、みなし配当などを包括的に見直すことはできたといえる。しかし株式移転、株式交換については、そのまま旧法人税法を引継ぐ形となっていることがあげられる。これは、株式移転、株式交換が制度として導入されたのが平成11年度と導入して間もないことから、現在はその実態や反響等をまだ観察しているのが現状であるためと考えることができる。しかし組織再編税制の施行を機に、株式移転や株式交換に関しても包括的に見直したほうが納税者に受け入れやすいのではないかと考える。

第二に、今回の重大な改正点として、適格組織再編に該当するかどうかの判定がある。そして、この適格組織再編に該当すれば、資産の引継ぎ価額を簿価で計上でき、譲渡益を計上しない等という、税務上有利といえる恩恵を受けることができる。しかし、その該当基準は非常に複雑である。

例えば、適格分割の際に出てくる従業員の判定という部分がある。従業員の範囲といっても現在のように、フリーターやパートもしくは派遣社員等が企業を中心に担っている場合も少なくない。このような場合において、今回

の改正税法においても詳細には記載しておらず、今後波紋を及ぼすはずである。

また今回の改正において、企業の活性化にはつながっているが、まだまだ他国と比べて見劣りする部分がある。

第三の問題点として、わが国においては合併または分割などを行った際に、対価として新株を発行すること以外、適格組織再編と認めていない。しかし、アメリカにおいては、一定の限度ではあるが、たとえ交換差金を支払ったとしても適格組織再編に該当することとなる。わが国において交換差金を支払うことを認めていないのは、もし仮に交換差金を支払った場合には、買収と何ら変わりがないという観点からである。だが、そのみにとらわれてしまうと、適格組織再編に関する要件の存在価値は半減してしまうといえる。もし、今後のわが国の企業に対する活性化のためにこの税制を創設したのであれば、もう少し緩和的な措置を施してもよいのではないかと考える。

第四の問題点として、今回の改正において、企業が待ち焦がれていた、繰越欠損金の引継ぎが可能になった。ただ、残念な部分は適格合併と、事業の全部が移転し、かつ、分割後遅滞なく解散する分割型分割には繰越欠損金の引継ぎが可能なのに対し、本質的には変わりのない、事業の一部を移転する適格分割型分割には認められていないということである。他国を例にすると、ドイツではどんな場合でも、適格分割の場合においては繰越欠損金の一部引継ぎが認められている。

第五の問題点として、各税務署長には同族会社の行為計算否認と同様に、適格組織再編という行為に対して行為の否認という権限を与えられるようになった。行為計算否認規定とは、納税者側の実態に即して課税していこうという制度である。それは同族会社のように、節税のため税法が悪用されるといったことを前提とした制度である。それを企業組織再編という企業の重要な経営戦略的行動に対して、この行為計算否認規定を使用するのは目的が違

うはずである。しかも、行為計算の否認は税務署の判断に基づいて決議するものであり、恣意性の排除を認めず、かつ納税者からは理解されにくい規定である。この誕生して間もない企業組織再編税制の中で、直ちに運用していくことは疑問点が残る。この権限を使用するか否かによって、企業における動脈を切断することにつながることを危惧する。また、税務当局も、その権限を判例も存在しないなかで、行為計算否認という刀をうまく振るうことができるかも疑問が残る。

今回、改正したにもかかわらず、企業が躊躇してしまうような法律では意味がないといえる。これからさらにグローバル化は進んでいくはずである。今後さらにわが国が国際社会の中で突出するためには、上記のような問題点は早急に改善すべきである。そして、本論文における著者の見解が微力ながら、貢献できればと考える。

## 7. おわりに

本論文は、著者が平成14年に、平成13年の企業組織再編税制の施行により、従来からわが国に存在していた問題点が解決されたか、またどのような問題点が残存しているか、そしてこの改正によってどのような問題が発生したかを考察したものである。研究方法として、旧制度の概要と問題点をまず明らかにした。そして、新制度について触れ、そこから生じた問題点について触れた。その後、企業組織再編税制が誕生したことにより、どのように旧合併税制の問題点が改善されたかについて研究した。それと共に、新たな問題点についても明確にしていった。これらの税制の問題点を著者が解決するための手法として、アメリカやドイツ等の諸外国における組織再編税制を参考に検討を重ねた。

今回の企業組織再編税制における様々な特例は、冒頭で述べた通り不況の

どん底に位置するわが国の企業が活性化するための潤滑剤として取り入れられた。また、この改正を行ったことによって、以前から望まれていた連結納税制度への障害が一つなくなったといえる。

確かに、この企業組織再編税制が誕生したことによって、これまで起業家たちが理解できなかった法令などは廃止されたといえる。しかし、前章でも示したとおり、まだ改善すべき点は混在しており、今後検討を重ねる余地はあるはずである。

### 参考文献

- ・斎藤一夫・渡辺俊之『Q&A 中間法人の設立・運営の実務』2002.6 新日本法規出版
- ・細川健『M&A と営業権の税務』2002.3 清文社
- ・デロイトトーマツ『会社分割と会計・税務処理』1999.2 中央経済社
- ・通産省産業政策局『日本の M&A 制度面からの考察』1991.1 ダイヤモンド社
- ・デロイトトーマツ『Q&A 会社分割と会計・税務処理』2001.10 清文社
- ・山本守之『企業組織再編の税務』2001.5 税務経理協会
- ・山内進『所得税法要説』1998.12 税務経理協会
- ・武田昌輔『会社合併の税務（七訂版）』1990.11 税務経理協会
- ・監査法人トーマツ『会社分割会計の実務詳解』2001.11 中央経済社
- ・企業組織戦略研究会『営業譲渡・会社分割・株式譲渡・合併・更生再生清算』2002.3 第一法規出版
- ・KPMG ビートマーウィック『企業組織再編の税務』2001.11 中央経済社
- ・尾崎護『G7 の税制』1994.1 ダイヤモンド社
- ・辻会計事務所事業再編プロジェクト室『企業組織再編税制入門の入門』2001.7 税務研究会
- ・安部泰久・緑川正博『企業組織再編税制の要点開設』2001.1 大蔵財務協会
- ・大蔵財務協会『詳解 企業組織再編税制』2001.1 大蔵財務協会
- ・太田達也『会社分割の法務・会計・税務』2001.11 中央経済社
- ・監査法人トーマツ『企業再編リストラの法律・会計・税務』2001.9 清文社
- ・武田隆二『法人税法精説』2001.10 森山書店
- ・澤田真史『合併・分割・株式交換等の実務』2001.11 清文社
- ・本郷会計・鳥飼法律事務所『Q&A 合併／会社分割／株式交換・移転ハンドブック』2001.11 清文社
- ・知事会計事務所事業再編プロジェクト室『企業組織再編税制 Q&A』2001.7 エデュケーション
- ・山内進『税務会計要説』2000.11 税務経理協会
- ・『企業組織再編税制の細部を検討する』税経通信 2002.6 税務経理協会

- 安部泰久・山本守之・鈴木英伸『企業組織再編通達をめぐって』税務弘報 2002.5 中央経済社
- 木村一夫『プーリング法で適格合併の場合とパーチェス法で非適格合併の場合』税務弘報 2002.2 中央経済社
- 木村一夫『分割型分割・分社型分割』税務弘報 2002.1 中央経済社
- 木村一夫『合併・事後設立』税務弘報 2002.12 中央経済社
- 山上一夫『企業組織再編成と自己株式』税務弘報 2001.11 中央経済社
- <http://www.tactnet.com/contents/report/new.html>
- <http://www.lotus21.co.jp/data/column/konna/konna07.html>
- <http://himi13.tripod.co.jp/document/tax2001revaise011.htm>
- <http://www.iida.co.jp/~nohara/newpage3.html>
- [http://www.trf.info/chishiki\\_ix.html](http://www.trf.info/chishiki_ix.html)
- <http://www.syonantax.com/tax/division.htm>
- <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/090a.htm>
- <http://www.tohoren.or.jp/news/saihenzeisei.html#>