

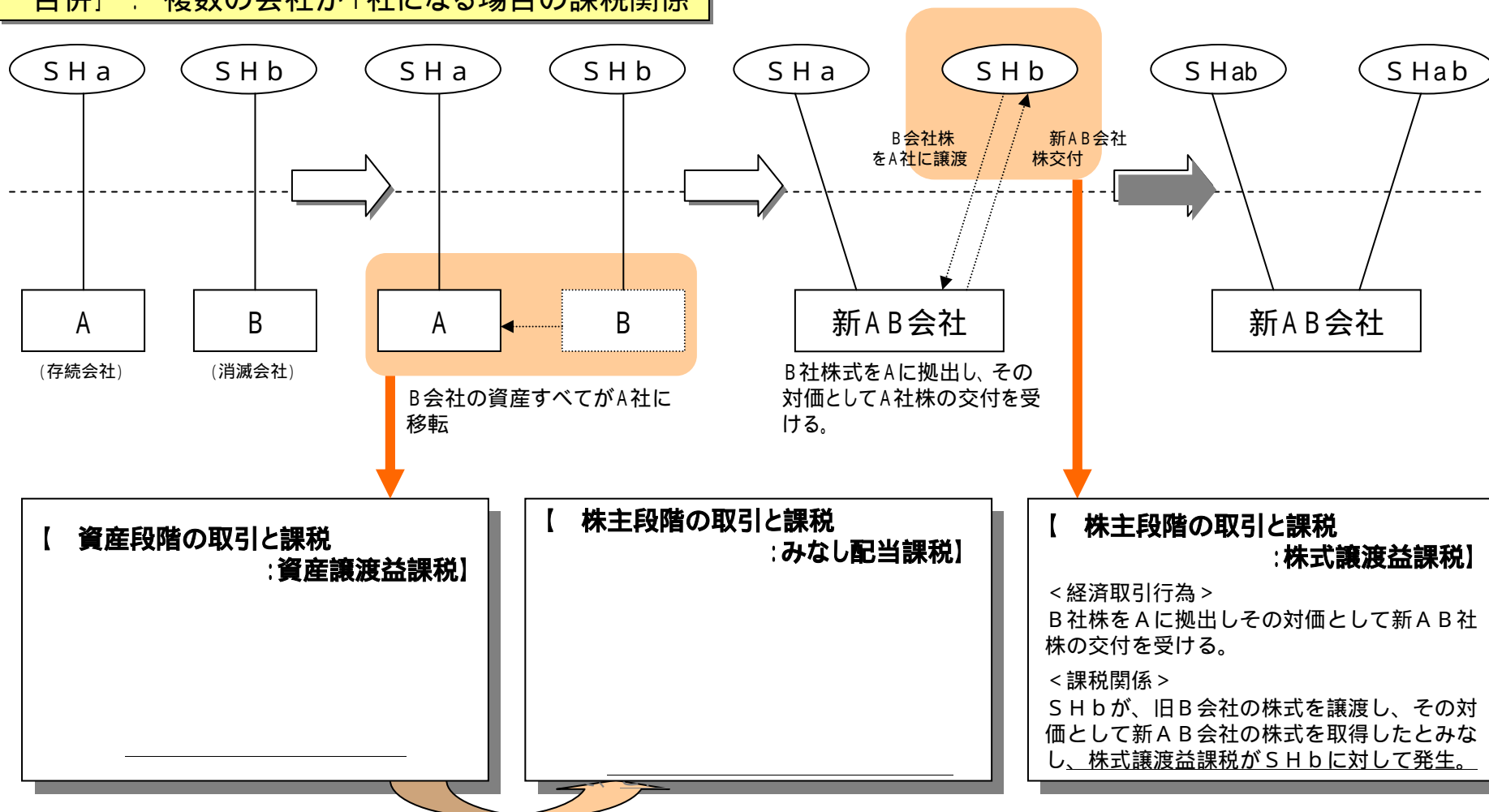
企業組織再編税制の概要

平成16年11月
中小企業庁

(1) 組織再編時の経済取引行為と課税関係 (原則)

組織再編行為とは、合併や分割、株式交換・移転等組織を再編・再構築する会社法上の行為のことをいう。通常、ある企業体が組織再編行為を行う場合には、資産の移転に伴う法人段階の課税、資産を時価評価することに伴う株主段階の課税（みなし配当課税）、株式の交付を受ける株主段階の課税（株式譲渡益課税）の3つに関して課税関係が発生することとなる。

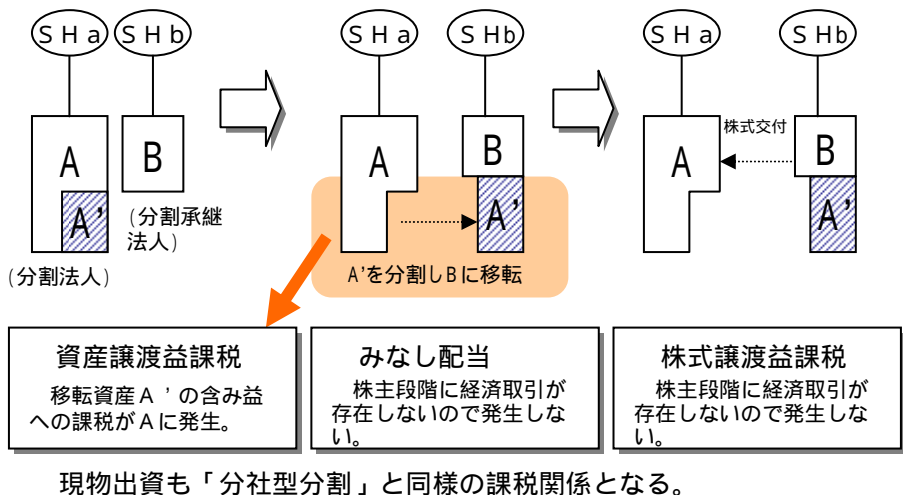
「合併」：複数の会社が1社になる場合の課税関係



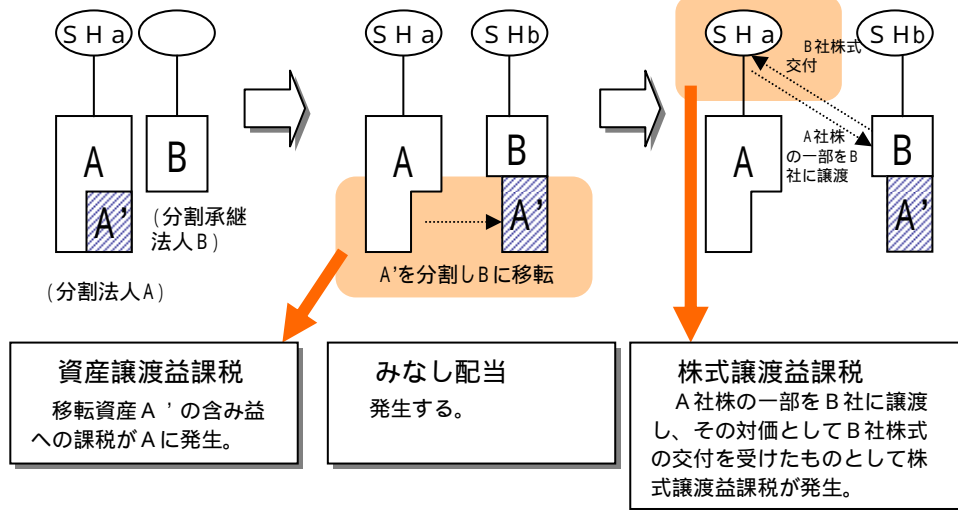
(1) 組織再編時の経済取引行為と課税関係(続き)

「分割」：会社の1部、または全部を切り出し別会社に移転する場合の課税

(1) 分社型分割：対価を分割法人に交付（株主課税なし）

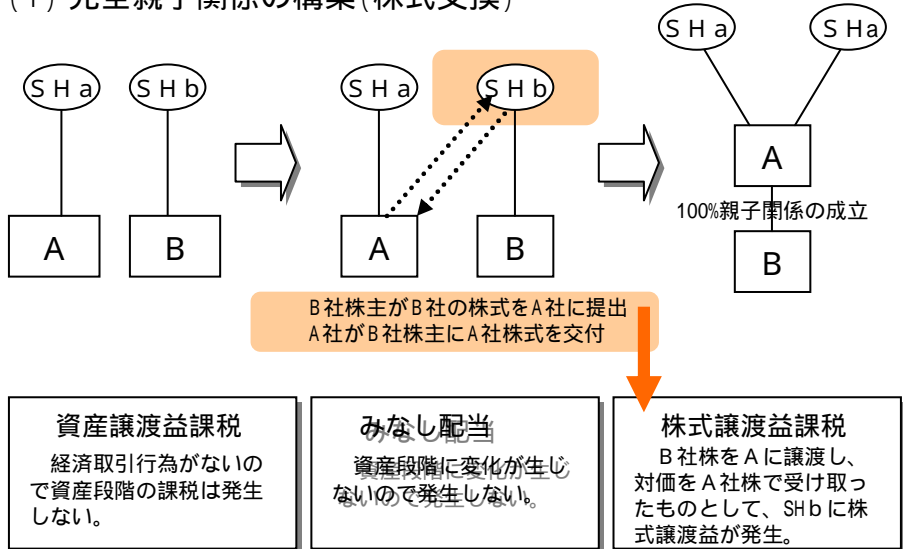


(2) 分割型分割：対価を分割法人の株主に交付（株主課税発生）

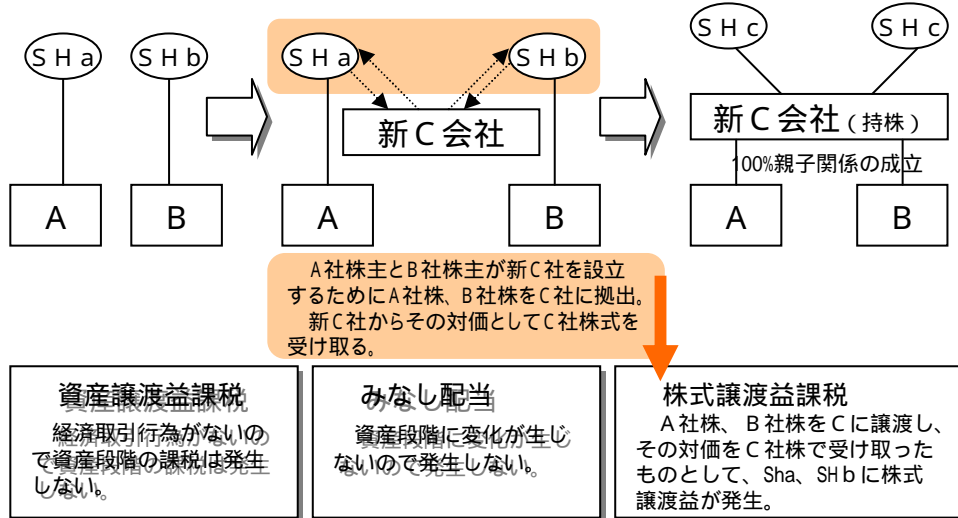


「株式交換・移転」：完全親子関係、持株会社創設時の課税

(1) 完全親子関係の構築（株式交換）



(2) 持株会社の創設（株式移転）



(2) 株式交換・移転税制(平成11年税制改正により創設)の基本的な考え方

株式交換とは、特定の会社を完全子会社(100%子会社)とすべく、「完全子会社となる会社の株式」と「自社(完全親会社となる会社)の株式」を、「自社」と「完全子会社となる会社の株主」との間に交換する商法上の行為。また株式移転とは、完全親会社を新設すべく、特定の会社の株主が株式を新設法人に移転する商法上の行為。ともに、平成11年商法改正にて導入された。

しかしながら、資産の交換には原則として課税されるなかで、完全親子関係を築くという意味で同じ再編効果を持つ株式交換と「吸収合併+分社」を比べれば、当時の合併税制が資産の簿価繰り延べを認めていたことから、再編結果が同じであるにもかかわらず課税関係が違うというのは課税の公平性に反するという事で、株式交換についても租税特別措置法にて株式譲渡益課税の繰り延べが手当てされた。

なお、この後平成13年税制改正にて企業組織再編税制が導入されたものの、株式交換・移転税制は導入されただけであることから、今後その実態等を見極めながら見直しを行うとされ、組織再編税制の対象にはなっていない。

【資産段階の課税】

株式交換に際しては、完全親子関係を築く両社には何ら経済取引行為がないことから、そもそも課税関係は発生しない。

【株主段階の課税】

みなし配当課税は、完全子会社となる会社の資産が何ら変わらないことから原理的に発生しない。

株式譲渡益課税については、株式交換の促進の目的もあり、株主への金銭交付割合が5%未満の場合には、株式交換の際には課税を発生させず、将来親会社株式を譲渡する時まで課税を繰り延べられる。

資産段階の課税

完全子会社は株主構成が変わるだけで、資産の変化は何ら生じないことから、資産段階の課税はそもそも発生しない。

【みなし配当課税】

完全子会社の資産の変化は何ら生じないことから、株主段階のみなし配当は原理的に発生しない。

株主段階の課税

【株式譲渡益課税】

譲渡益課税繰延べ

金銭交付割合が5%未満の場合

譲渡益課税

金銭交付割合が5%以上の場合

(3) 企業組織再編税制(平成13年税制改正により創設)の基本的な考え方

資産等を譲渡した場合には、原則として譲渡益に対して課税。組織再編時の税制においても、原則として法人段階では資産譲渡益課税が、株主段階では株式譲渡益課税、みなし配当課税が発生する。

しかしながら、組織再編時に例外なく課税を発生させるということであれば、会社分割等の再編行為自体を行えなくなる可能性がある。そこで、組織再編行為(注)について税制上一定の要件を定め、その要件を満たす再編行為については、例外的に課税を発生させない(=資産等の譲渡損益の計上を繰り延べる)こととした。

＜平成13年に創設された「企業組織再編税制」＞

(注) 企業組織再編税制の対象となる再編行為は、合併・分割・現物出資である。株式交換・移転については、平成11年に先行して租税特別措置として導入されていたため、現状では企業組織再編税制の対象とはなっていない。

【資産段階の課税】

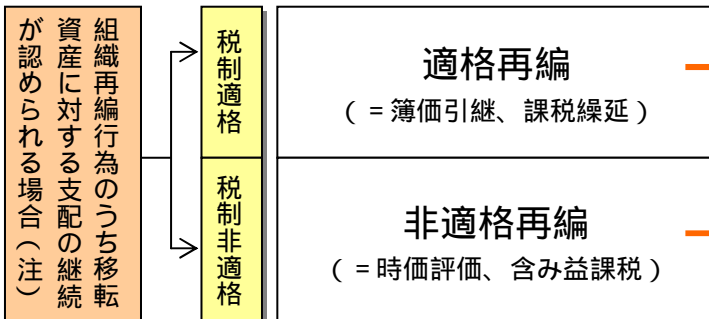
我が国の企業組織再編税制は、まず移転資産に着目し「移転資産に対する支配の継続が認められる場合」には移転資産に係る譲渡益課税を繰り延べるものとしている。

【株主段階の課税】

株主段階のうち、みなし配当課税については、資産段階が時価評価され法人段階の留保利益が増加するのに伴い発生するため、資産段階の適格・非適格に連動して課税関係が決定される。

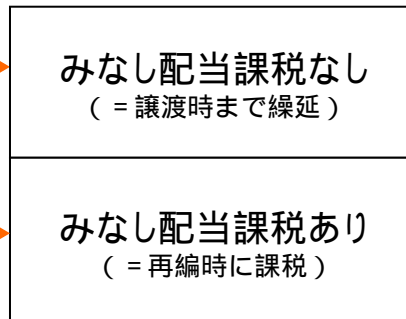
株式譲渡益課税については、資産段階の適格・非適格とは切り離し、株主に株式以外の資産が交付されるか否かによって課税関係を決定している。(株式だけの交付の場合には資産段階が非適格でも株式譲渡益課税は繰延べとなる。)

資産段階の課税

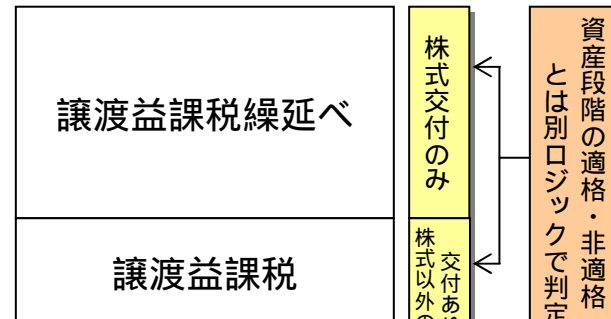


株主段階の課税

【みなし配当課税】



【株式譲渡益課税】



(注) この点について、税制上いくつかの要件を定めておりこれを企業組織再編税制上の「適格要件」と呼ぶ。(要件の詳細については次頁参照)

(4) 企業組織再編税制における適格要件

企業組織再編税制上における適格要件

税法の大原則:

資産等を譲渡した場合にはその譲渡益に対して課税。よって、組織再編により移転する資産等についても、その譲渡益に対して課税するのが原則。

組織再編行為(合併・分割・現物出資)についての例外:

1. 企業グループ内の組織再編

移転資産等に対する「支配の継続」があり、その移転は形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るため、その資産の譲渡損益の計上を繰り延べる。

2. 共同事業を行うための組織再編

「共同事業」を行うための組織再編については、組織再編の実態に鑑み、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べる。

課税繰延の前提条件(共通要件)

株式交付要件

按分型要件

適格要件

1. 企業グループ内の組織再編

(1) 100%グループ内の組織再編

何ものなし

(2) 50%超100%未満グループ内の組織再編

独立事業要件: 移転される事業に係る主要な資産等が承継法人に移転していること。

従業員引継要件: 移転事業の概ね80%以上の者が承継法人の業務に従事することが見込まれていること。

事業継続要件: 移転事業が承継法人において引き続き営まれることが見込まれていること。

2. 共同事業を行うための組織再編

1. (2)の要件に加えて

事業関連性要件:

移転される事業同士、または移転される事業と承継法人の事業とが相互に関連性を有するものであること。

規模要件or役員引継要件:

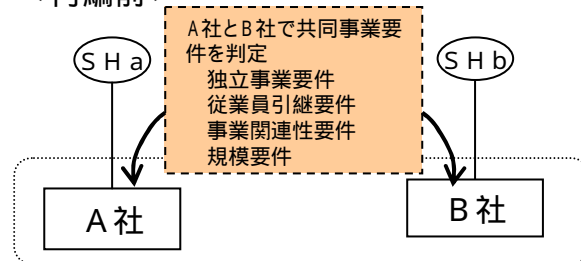
相互に関連性ありとされた事業の売上金額、従業員者数もしくはこれらに準ずるものの規模の割合が概ね5倍を超えないか、または移転事業の出し手である法人の役員等のいずれかと承継法人の特定役員のいずれかとが再編後に承継法人の特定役員となることが見込まれていること。

株式継続保有要件:

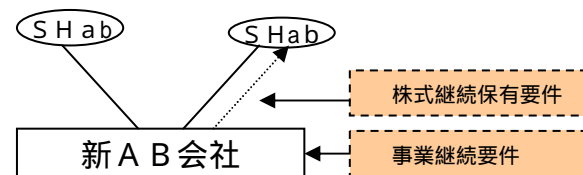
組織再編にあたって交付された承継法人の株式を継続して保有することが見込まれていること。

(例) 合併で共同事業要件を判定の場合

<再編前>

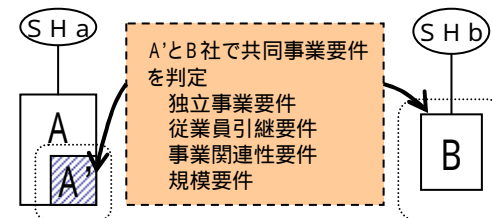


<再編後>

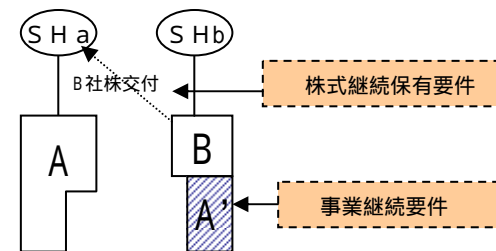


(例) 分割で共同事業要件を判定の場合

<再編前>



<再編後>



(参考) 企業組織再編税制、株式交換・移転税制の現行の課税関係

課 税 組織再編の種類		法 人 課 税	株 主 課 税	
			みなし配当課税	株式譲渡益課税
合併 分割型分割	適 格	繰り延べ	→ な し	繰り延べ
	非適格 交付金 なし	あ り	→ あ り	繰り延べ
	非適格 交付金 あり	あ り	→ あ り	あ り
分社型分割 現物出資	適 格	繰り延べ	- (注2)	- (注2)
	非 適 格	あ り	- (注2)	- (注2)
株式交換 株式移転 (注1)	株式交付のみ・ 交付金5%未満	-	-	繰り延べ
	交付金5%以上	-	-	あ り

(注1) 株式交換・移転の株式譲渡益課税の繰り延べ要件には、交付金要件のほかに、「完全親会社の完全子会社株式の受入価格が子会社株主の簿価ないし子会社簿価純資産以下であること」という要件がある。

(注2) 分社型分割、現物出資は、分割法人あるいは現物出資法人の株主に資産が交付されるわけではないので、株主課税は発生しない。