



# 法人税法特殊研究 I ・ II

経営学研究科 客員教授 森高 厚胤

2024年6月8日

ホームページ掲載用抜粋

## 【目次】

1	税法条文の読み方	
2	法人税法総則（納税義務者・課税所得・公益法人課税）	
3	益金の額・損金の額・公正処理基準	
4	貸倒損失・子会社等支援と寄附金	
5	<b>企業組織再編税制（制度概要・完全支配関係・適格判定）</b>	
6	企業組織再編税制（繰越欠損金・行為計算否認）	
7	グループ法人税制（制度概要・受贈益・寄附金）	
8	グループ法人税制（譲渡損益調整資産の譲渡損益）	
9	グループ通算制度（制度概要・損益通算）	
10	グループ通算制度（欠損金の通算）	

## 【番外編】

1	資本的支出と修繕費	
2	借地権の設定等に伴う所得の計算	

# 5 組織再編税制（制度概要・適格判定・完全支配関係）

## ■ 組織再編税制に係る改正経過（抜粋）

改正年度	改正ポイント
平成13年度	▷企業組織再編成に係る移転資産等の譲渡損益等に関する改正 ・移転資産等の譲渡損益に関する規定の創設
平成15年度	▷適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立の要件 ・合併、分割、現物出資又は事後設立（以下「組織再編成」という。）の後に適格合併が行われることが見込まれる場合であっても、一定の要件を満たすときは、その組織再編成は適格組織再編成に該当することとされた。
平成18年度	▷株式交換等に係る税制 ・適格株式交換及び適格株式移転の範囲 株式交換等について、組織再編税制の下に位置付けるとともに、適格株式交換等の範囲については、合併等の組織再編成と整合的なものとして定められた。 ▷分割型分割その他の組織再編税制に係る所要の整備
平成19年度	▷適格合併等における適格要件のうち合併等の対価に、合併親法人株式等以外の資産が交付されない場合のその合併親法人株式等が追加された（合併対価の柔軟化）。 ▷クロスボーダーの組織再編成に関する国際課税の改正

# 5 組織再編税制（制度概要・適格判定・完全支配関係）

## ■ 組織再編税制に係る改正経過（抜粋）

改正年度	改正ポイント
平成22年度	<ul style="list-style-type: none"><li>▷適格合併等の場合における欠損金の制限措置等の見直し</li><li>▷分割型分割のみなし事業年度の廃止</li><li>▷無対価組織再編成</li><li>▷合併類似適格分割型分割制度の廃止</li></ul>
平成29年度	<ul style="list-style-type: none"><li>▷企業の機動的な事業再編を可能とするための環境整備として、上場企業内の事業部門の分社化（スピンオフ）の際の譲渡損益の課税を繰り延べる等の整備</li><li>▷全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による対象法人の完全子法人化について、株式交換と同様に、組織再編税制の一環として位置付け、これらのうち、企業グループ内の株式交換と同様の適格要件に該当する</li></ul>
平成30年度	<ul style="list-style-type: none"><li>▷組織再編税制に関する適格要件の見直し<ul style="list-style-type: none"><li>・ 従業者従事要件及び事業継続要件について、合併法人、分割承継法人、被現物出資法人、株式交換等完全子法人及び株式移転完全子法人との間に完全支配関係がある法人を含めて判定する。</li></ul></li><li>▷無対価の組織再編成の適格類型の見直し等</li></ul>
令和3年度	<ul style="list-style-type: none"><li>▷株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例の創設</li></ul>

# 組織再編税制の概要

## ■ 基本的な考え方

平成13年度税制改正後の新しい組織再編成に係る税制は、実態に合った課税を行うという税制の基本を踏まえ、**原則として**、組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、**特例として**、**移転資産等に対する支配が継続している場合**には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる、という基本的な考え方にに基づき創られています。

このような考え方が採られているのは、組織再編成による資産等の移転が**形式**と**実質**のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を求め、他方、その移転が**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ものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることができると考えられることによるものです。

出典：中尾睦ほか『平成13年度改正税法のすべて』（大蔵財務協会,2001年）

### (キーワード)

- ・移転資産等に対する支配が継続している場合

# 組織再編税制の概要（趣旨）

## ■ 基本的な考え方

この移転資産に対する支配の継続とは、その営まれる事業に着目すれば、「事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む」実態の継続と言い換えることもできます。このような視点で組織再編成の実態等をみると、①持株割合50%超の支配株主がいる企業グループ内で組織再編成が行われる場合には、組織再編成後もその支配株主が事業を営む実態が継続すると考えることができる、②このような支配株主がいない場合であっても、組織再編成の当事者（事業を営んできた法人）が共同で事業を営むために組織再編成を行う場合で、それぞれの事業の規模に著しい格差がないなどの場合であれば、組織再編成後も両当事者が事業を営む実態が継続すると考えることができる、と整理することができることから、適格合併等の範囲について、①の組織再編成を企業グループ内の組織再編成と、②の組織再編成を共同事業を営むための組織再編成としているところです。なお、②については、その前後で経済実態に実質的な変更がないというためには、事業の継続だけでなく資産を移転した法人の株主がその組織再編成により取得した株式を継続して保有することが必要となります。

出典：青木孝徳ほか『平成19年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会,2007年）

# 組織再編税制の概要（趣旨）

## ■ 基本的な考え方

企業内の事業部門を分離して独立した企業とする分割は上記①②（前頁）のいずれにも該当しないことから、非適格とされていました。

この点、「**移転資産に対する支配が再編成後も継続している**」かどうかについて、現行の組織再編税制は、グループ経営の場合には、グループ最上位の法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあり（例えば、適格組織再編成における株式の保有関係に関する要件）、この考え方を踏まえれば、グループ最上位の法人（支配株主のない法人）の実質的な支配者はその法人そのものであり、その法人自身の分割である**スピンオフ**については、単にその法人が2つに分かれるような分割であれば、**移転資産に対する支配が継続している**として、適格性を認めうると考えられます。このような整理から、分割法人が行っていた事業の一部を分割型分割により新たに設立する分割承継法人において独立して行うための分割が適格分割とされました。

出典：藤山智博ほか『平成29年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会,2017年）

# 組織再編税制（適格要件）

## ■ 適格要件

	企業グループ内の 組織再編成	共同事業を行うための 組織再編成	独立して事業を行うための 分割・株式分配 (スピンオフ)
適格要件	<p>▷ <b>100%関係の法人間で行う組織再編成</b> ・ 100%関係の継続</p> <p>▷ <b>50%超関係の法人間で行う組織再編成</b></p> <p>① 50%超関係の継続</p> <p>② 主要な資産・負債の移転</p> <p>③ 移転事業従業者の概ね80%が移転先業務に従事（株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の従業者の継続従事）</p> <p>④ 移転事業の継続（株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の事業の継続）</p>	<p>① 事業の関連性があること</p> <p>② (a)事業規模（売上、従業員、資本金等）が概ね5倍以内 (b)特定役員への就任（株式交換・株式移転の場合は完全子法人の特定役員の継続）</p> <p>③ 左の②から④</p> <p>④ 支配株主（分社型分割・現物出資の場合は分割法人・現物出資法人）による対価株式の継続保有</p> <p>⑤ 関係の継続（株式交換・株式移転のみ）</p>	<p>① 他の者による支配関係がないことの継続</p> <p>② 特定役員への就任（株式分配の場合は完全子法人の特定役員の継続）</p> <p>③ 主要な資産・負債の移転</p> <p>④ 移転事業従業者の概ね80%が移転先業務に従事（株式分配の場合は完全子法人の従業者の継続従事）</p> <p>⑤ 移転事業の継続（株式分配の場合は完全子法人の事業の継続）</p> <p style="text-align: right;">【令4の3⑨⑩】</p>

【法22の八～十二の十八、令4の3】

（出典）財務省ホームページを一部加工



# 組織再編税制（課税の取扱い）

## ■ 課税の取扱い（組織再編成の当事者）

### 1. 組織再編成の当事者である法人の課税の取扱い

- ▷ 資産が移転する際にはその**移転資産の譲渡損益に課税するのが原則**。
- ▷ 組織再編成（**合併、分割、現物出資、現物分配**）についても同様。
- ▷ **特例（組織再編税制の考え方）**  
組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、すなわち「**移転資産に対する支配が再編成後も継続している**」と認められる場合は移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる。  
具体的には、**前頁の組織再編成**で、対価として合併法人等の株式のみの交付（※1～3）をする場合には、適格組織再編成として課税繰延べ（※4）。

- ※1 合併、分割及び株式交換については、合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人の100%親法人の株式のみの交付を含む。
- ※2 持株割合3分の2以上の関係法人間の合併又は株式交換については、対価の制限なし。
- ※3 **無対価の組織再編成**についても、一定の場合には課税繰延べ。
- ※4 **株式交換等及び株式移転**については、非適格の場合に時価評価課税。

# 組織再編税制（課税の取扱い）

## ■ 課税の取扱い（株主）

### 2. 株主の課税の取扱い

- ▷ 株式の譲渡を行う場合には、**旧株の譲渡損益の計上を行うことが原則。**
- ▷ 組織再編成（**合併、分割、株式交換**）についても同様。
- ▷ **特例（組織再編税制の考え方）**  
株主が、合併法人等の株式のみの交付（※）を受けた場合は、株主の投資が継続していると認められるため、旧株の譲渡損益課税を繰延べ。

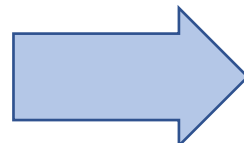
※ 合併、分割及び株式交換については、合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人の100%親法人の株式のみの交付を含む。

# 組織再編税制（合併のイメージ）

## B 被合併法人

	利益積立金 100
	資本金等の額 300

移転



## A 合併法人

	利益積立金 100
	資本金等の額 300

適格合併

非適格合併

被合併法人の株主

B 株式

交換

A 株式

資本金等の額  
が原資

B 株式

交換

A 株式

譲渡益

みなし  
配当

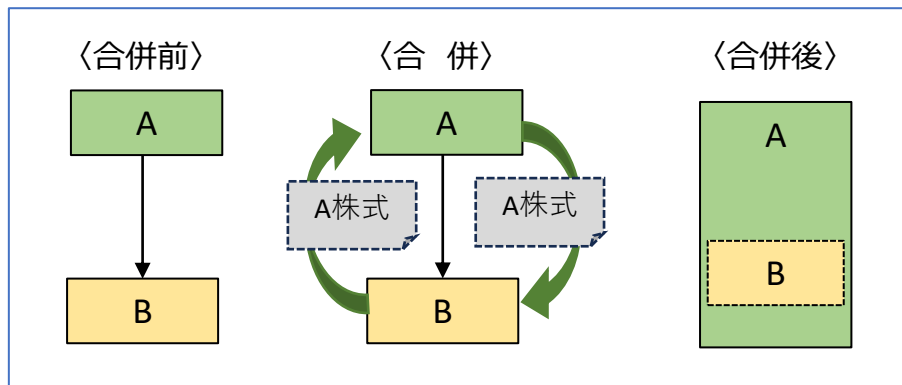
A 株式

純資産の部が原資

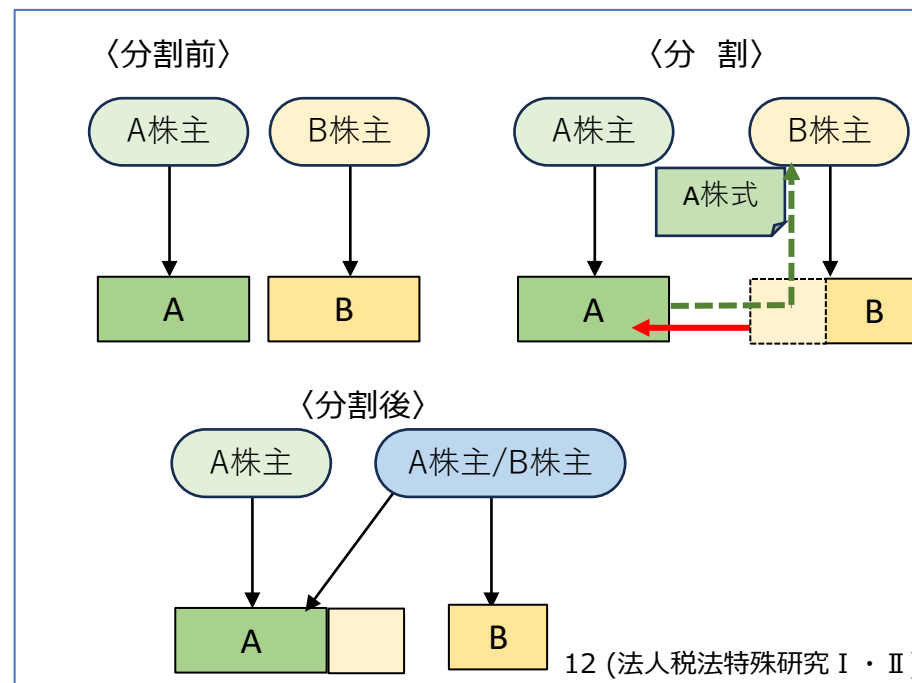
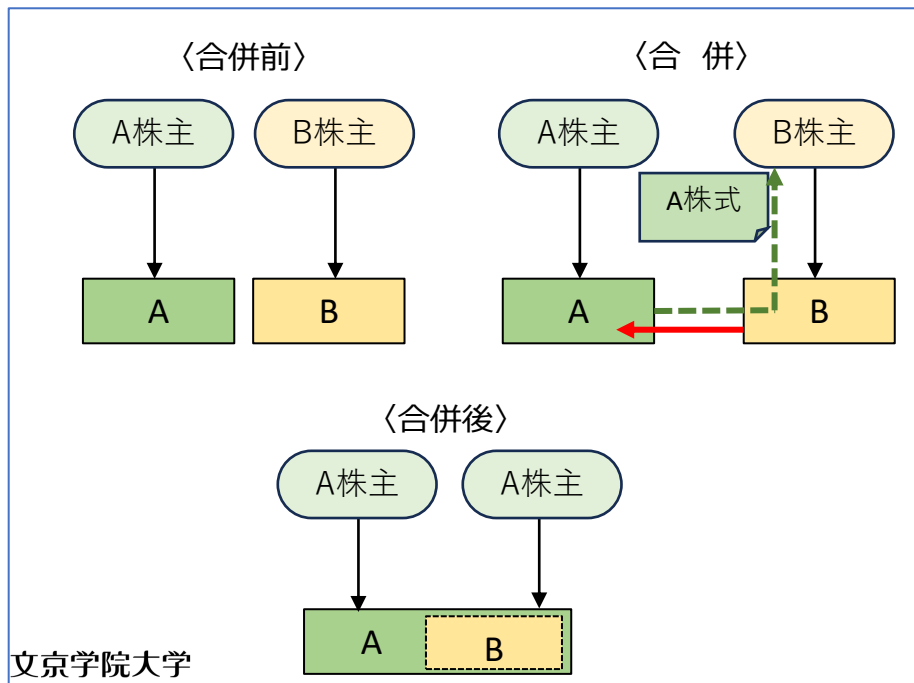
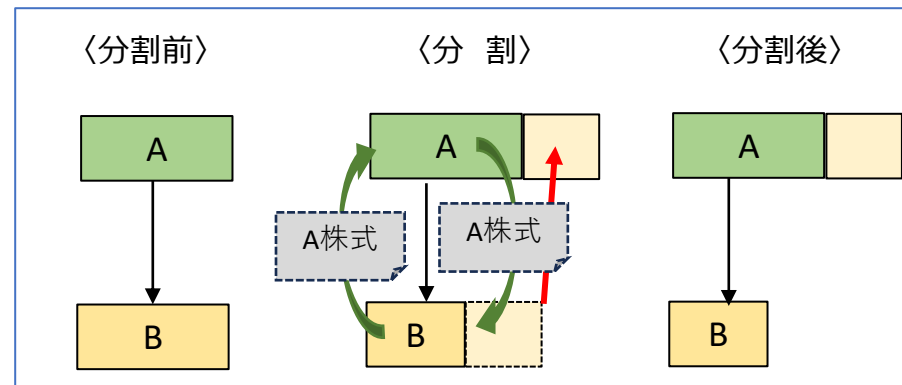
# 組織再編税制（類型5-1）

## ■ 組織再編成の種類

1 合併 A：合併法人 B：被合併法人



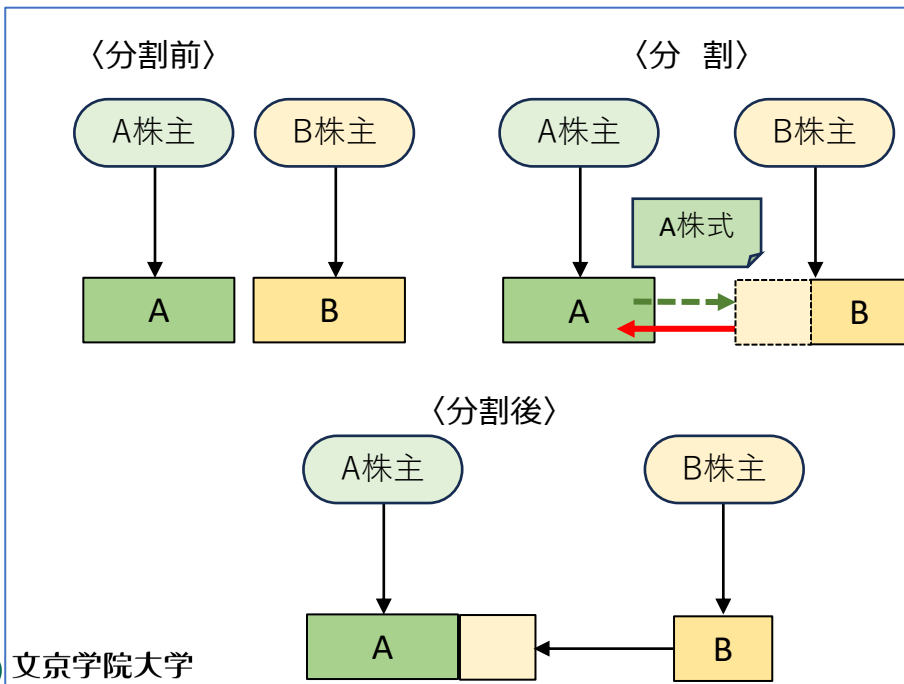
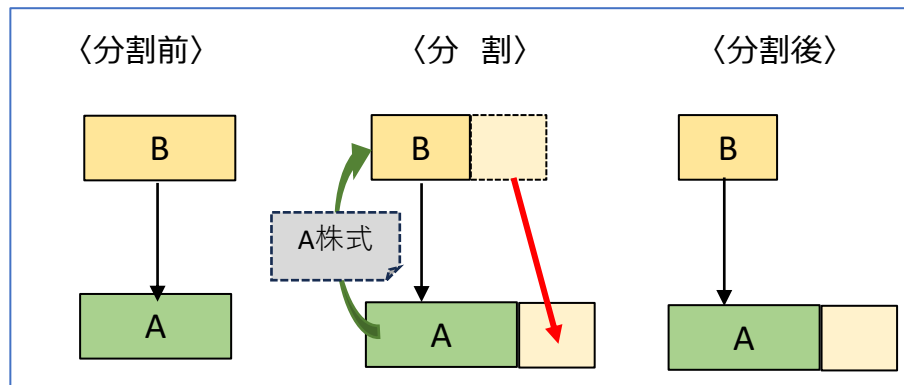
2 分割型分割 A：分割承継法人 B：分割法人



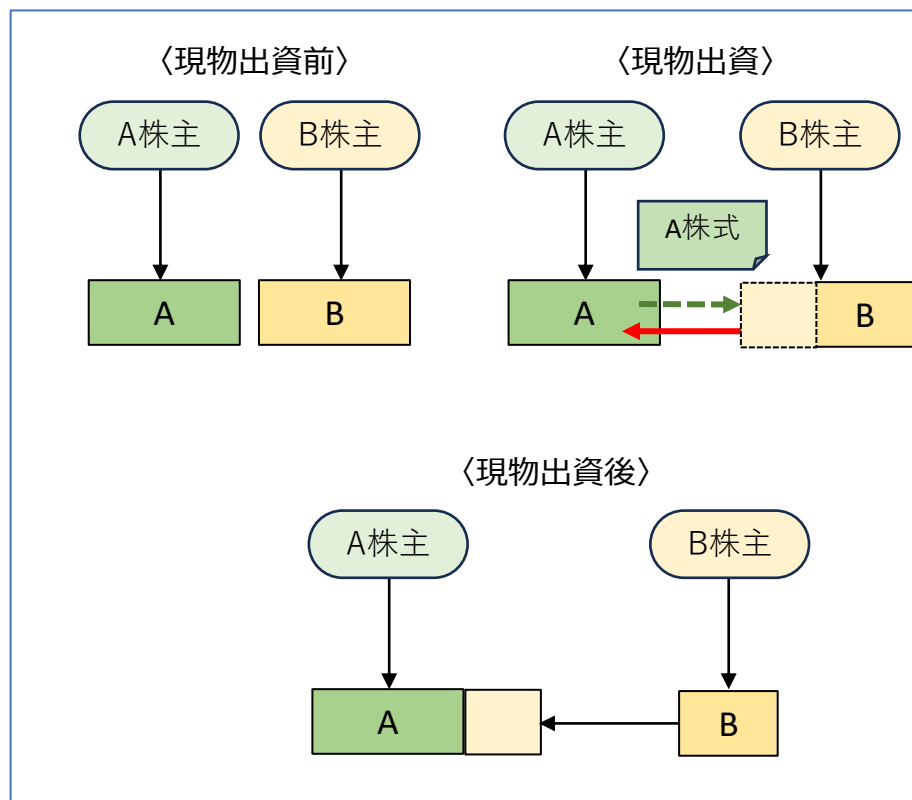
# 組織再編税制（類型5-2）

## ■ 組織再編成の類型

### 3 分社型分割 A：分割承継法人 B：分割法人



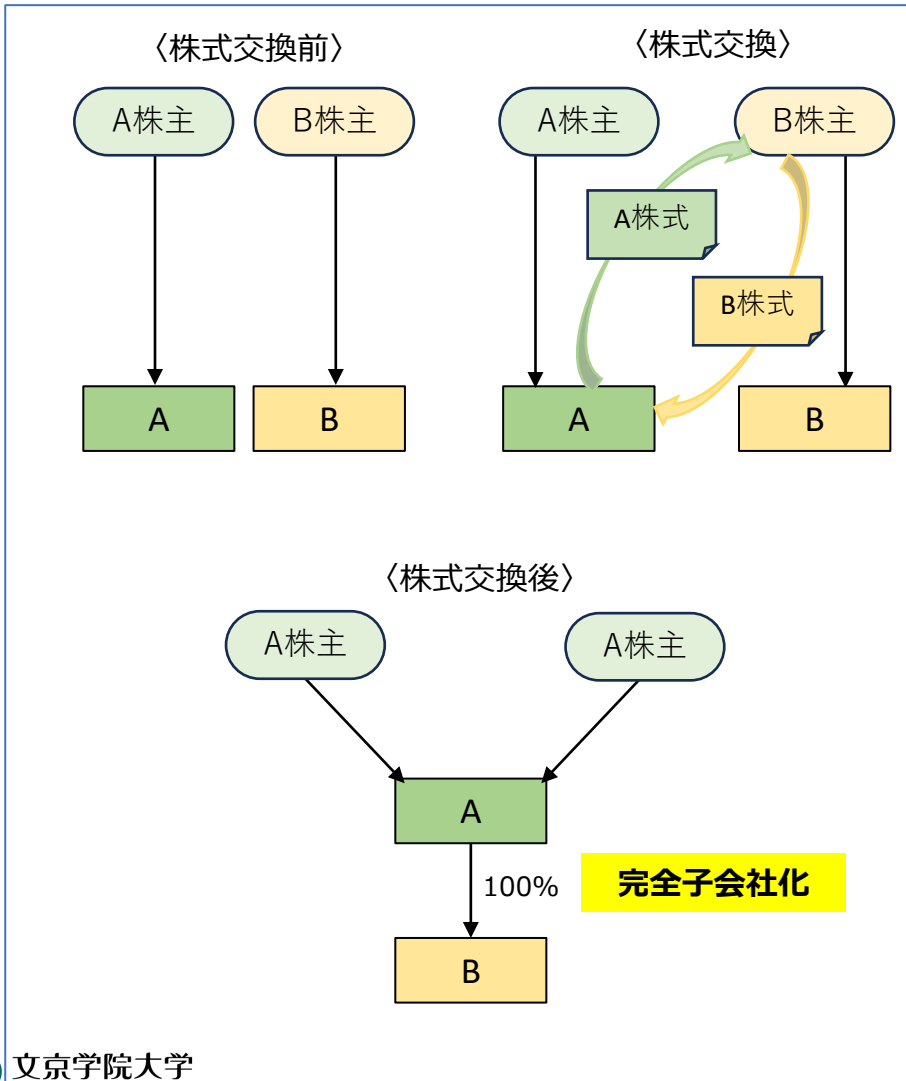
### 4 現物出資 A：被現物出資法人 B：現物出資法人



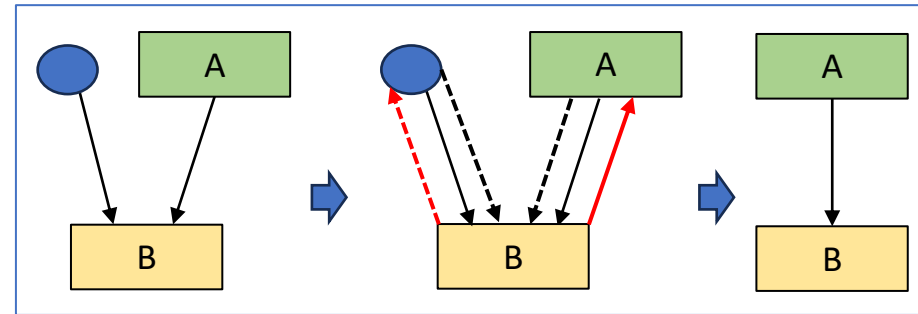
# 組織再編税制（類型5-3）

## ■ 組織再編成の種類

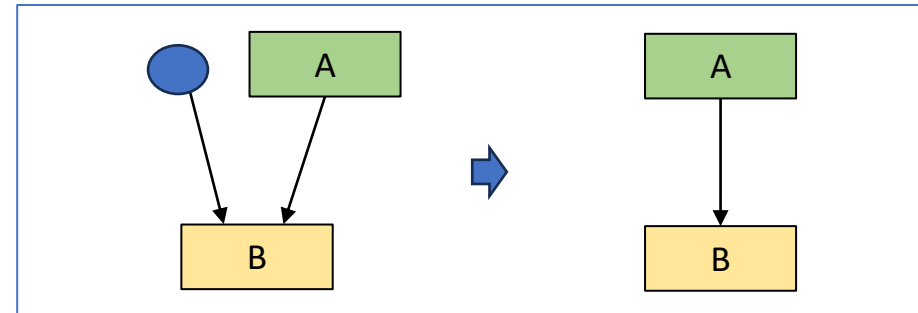
### 5 株式交換 A：株式交換完全親法人 B：株式交換完全子法人



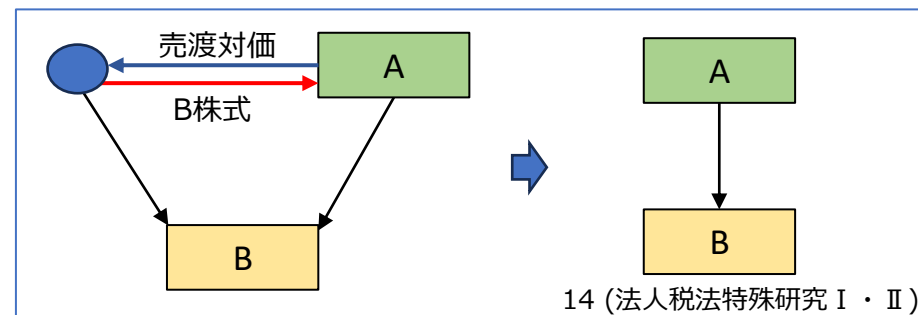
### 6 全部取得条項付種類株式の取得



### 7 株式併合



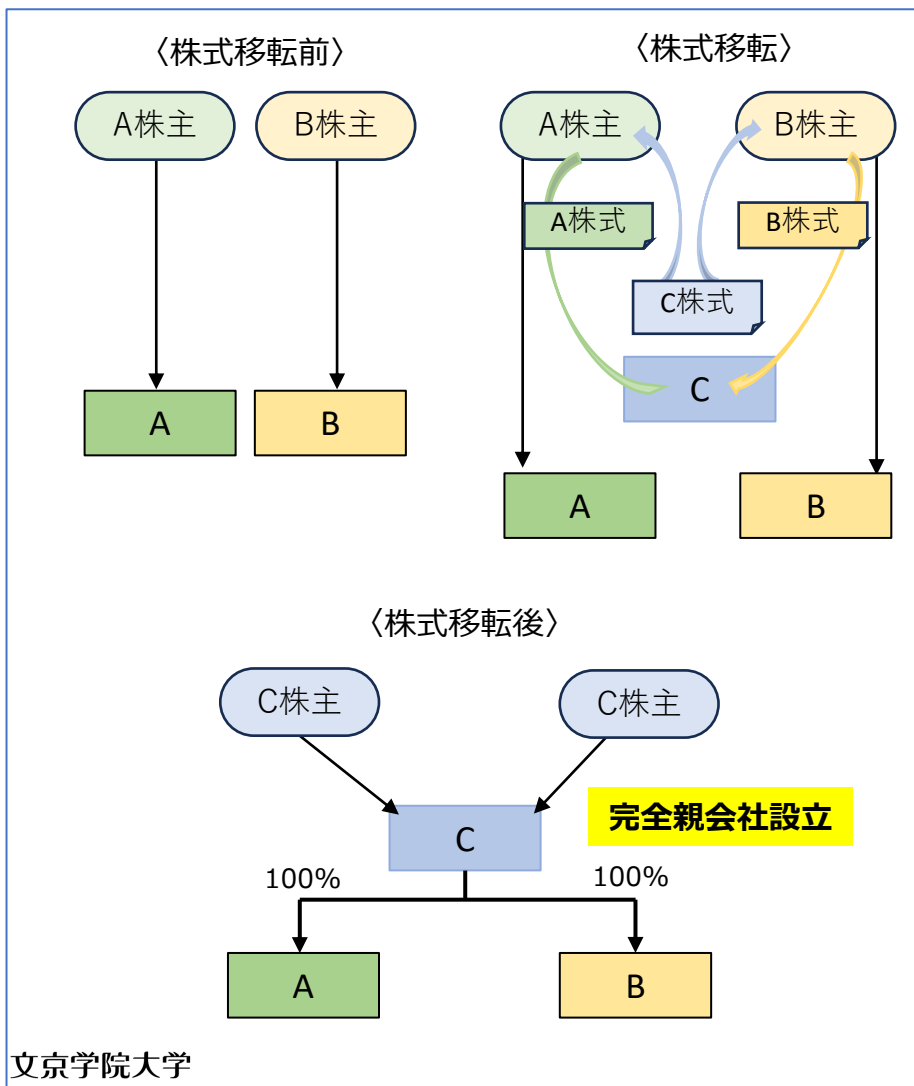
### 8 株式売渡請求



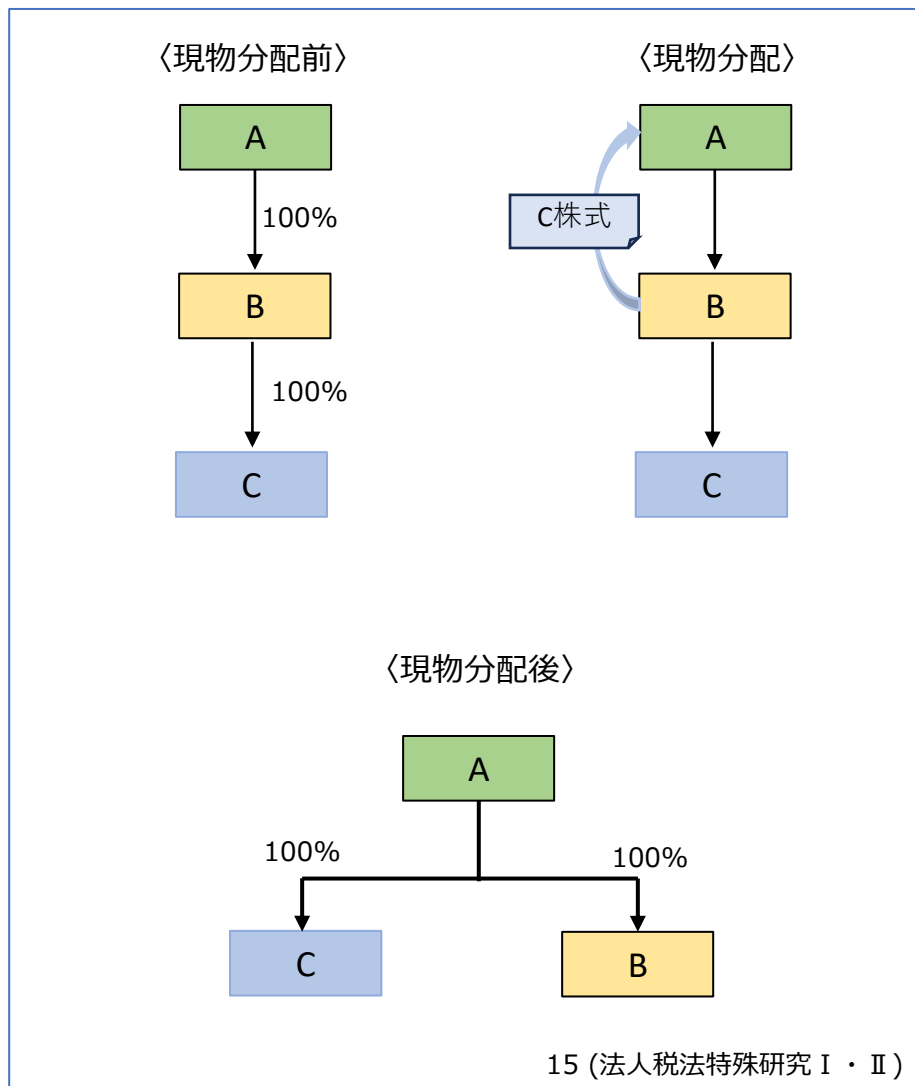
# 組織再編税制（類型5-4）

## ■ 組織再編成の類型

9 株式移転 A：株式移転完全子法人 B：他の株式移転完全子法人



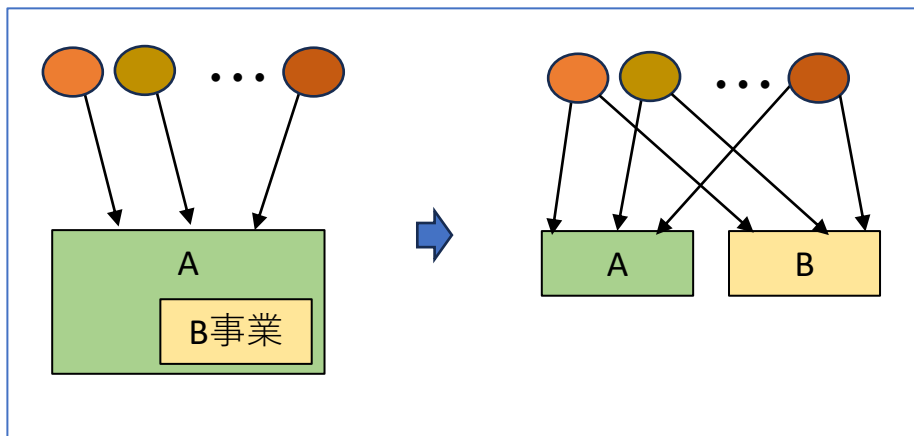
10 現物分配 A：被現物分配法人 B：現物分配法人



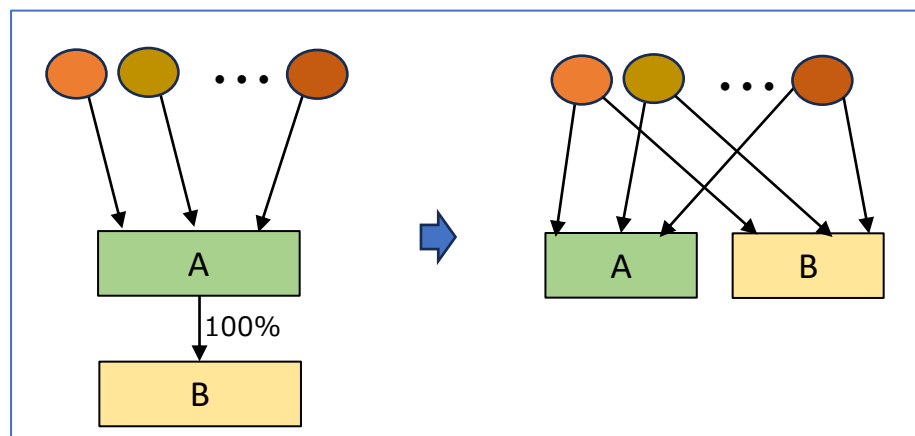
# 組織再編税制（類型5-5）

## ■ 組織再編成の種類

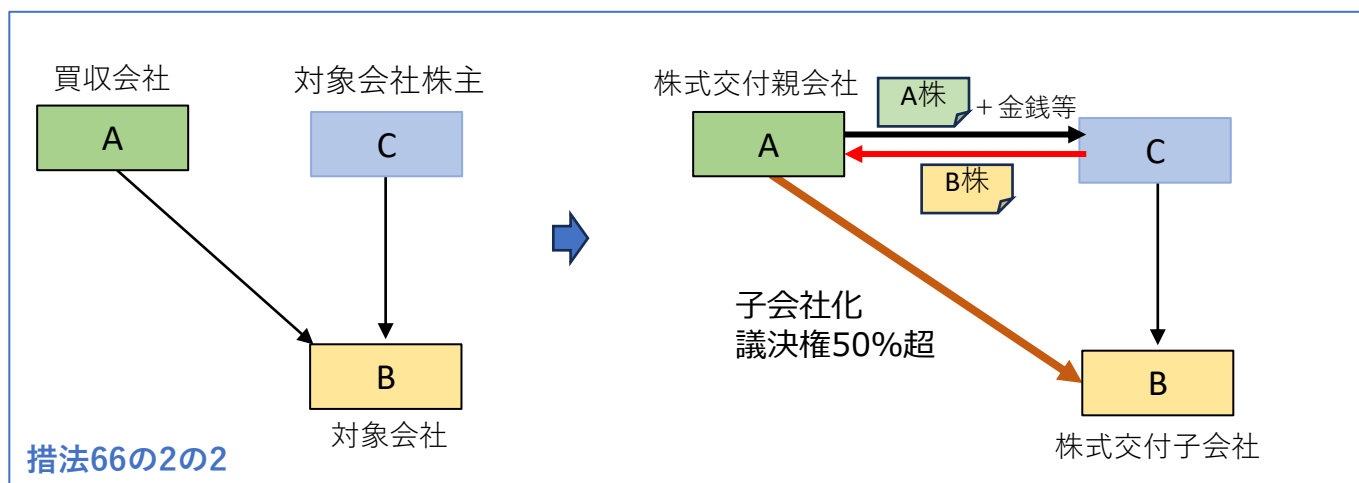
### 11 特定の事業をスピノフ（分割型分割）



### 12 完全子会社をスピノフ（株式分配）



### 13 株式交付





# 組織再編税制（完全支配関係）

## ■ 完全支配関係（2-1）

一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として一定の関係【下記及び次頁】（以下「当事者間の完全支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう（法二十二の七の六、令4の2②）

（イメージ図）

一の者（注1）が法人の発行済株式等（注2）の全部を保有する場合における当該一の者と当該法人との間の関係（以下「直接完全支配関係」という。）とする。

注1 その者が個人である場合には、その者及びこれと特殊の関係のある個人（親族等）。

注2 発行済株式（自己が有する自己の株式を除く。）の総数のうちに一定の株式の数を合計した数の占める割合が100分の5に満たない場合の当該株式を除く。この場合の一定の株式とは、従業員持株会が保有する株式等をいう。

# 組織再編税制の概要（完全支配関係）

## ■ 完全支配関係（2-2）

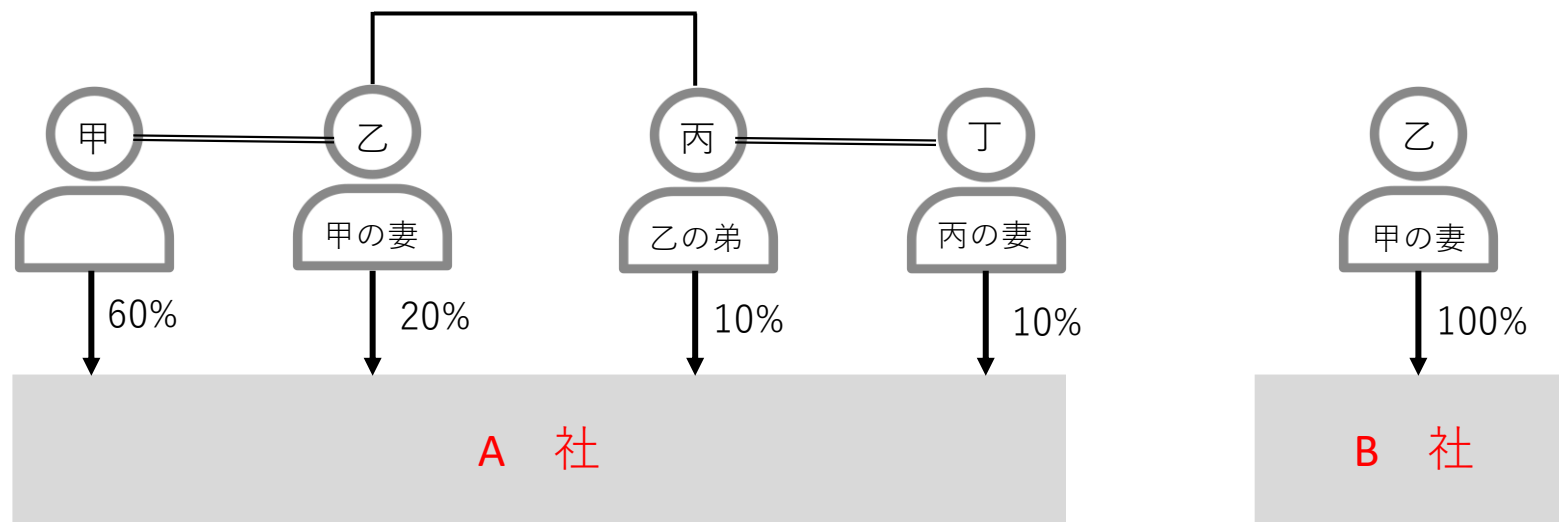
（イメージ図）

前頁の場合において、**当該一の者との間に直接完全支配関係がある一若しくは二以上の法人**が他の法人の発行済株式等の全部を保有するときは、当該一の者は当該他の法人の発行済株式等の全部を保有するものとみなす。

前頁の場合において、**当該一の者及びこれとの間に直接完全支配関係がある一若しくは二以上の法人**が他の法人の発行済株式等の全部を保有するときは、当該一の者は当該他の法人の発行済株式等の全部を保有するものとみなす。

# 完全支配関係 ～事例検討①～

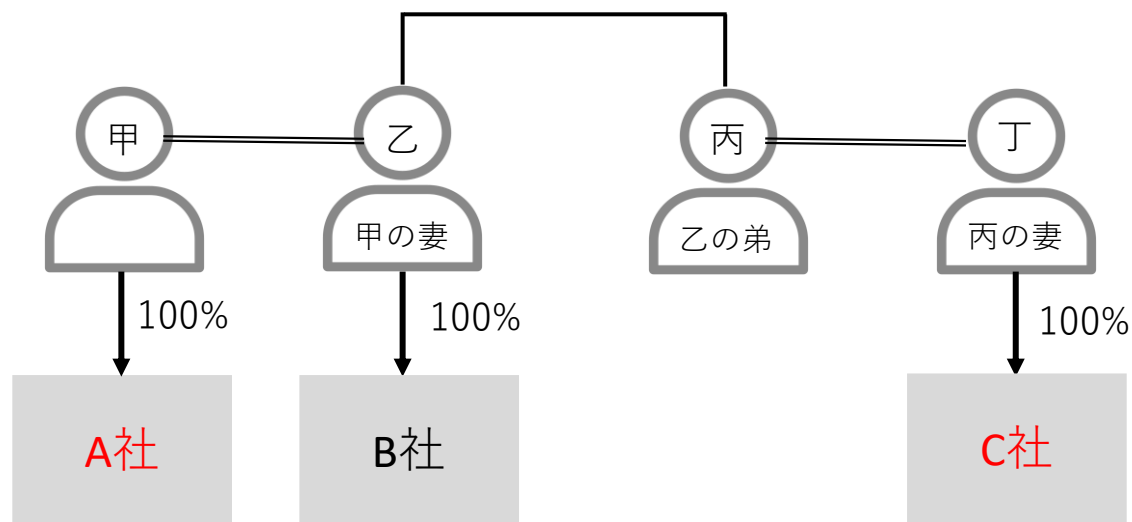
## ■ 個人による完全支配関係（同一の者）



Q A社とB社との間には完全支配関係はあるか。

# 完全支配関係 ～事例検討②～

## ■ 個人による完全支配関係（同一の者）



Q A社とC社との間には完全支配関係はあるか。

# 適格判定 ～ 事例検討① ～

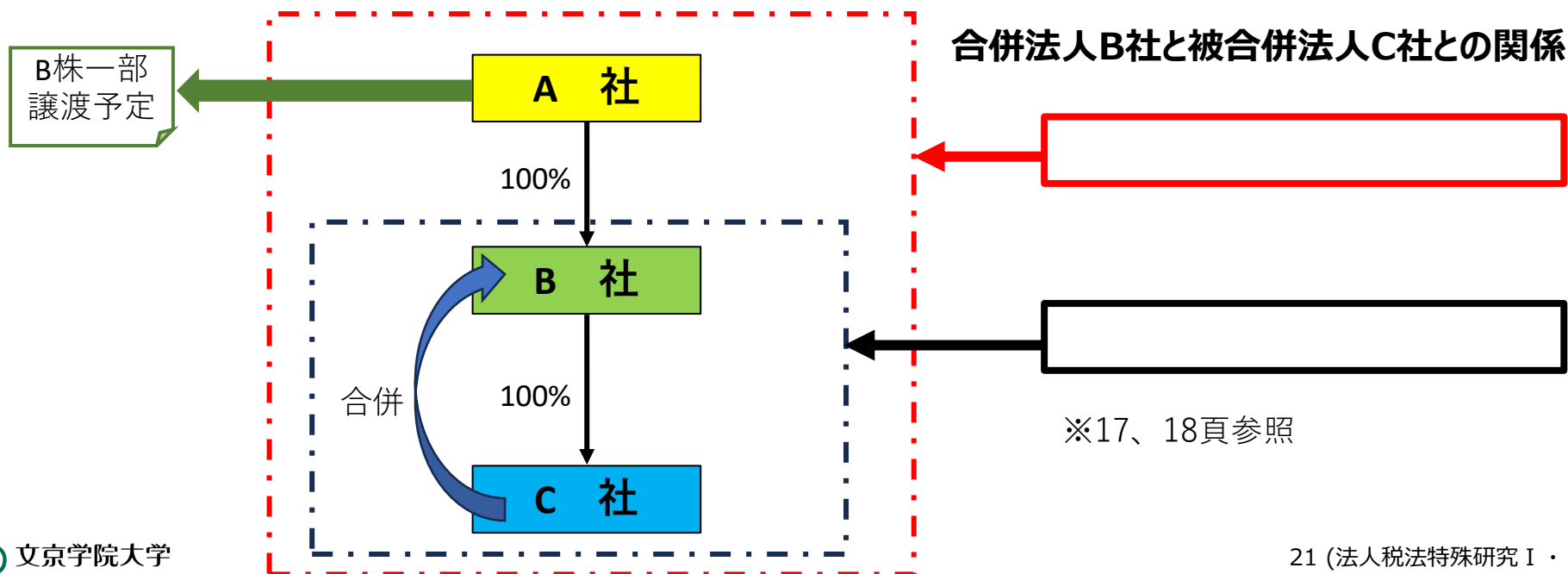
## ■「当事者間の完全支配関係」と「法人相互の完全支配関係」の適用関係

B社は、C社を被合併法人とする吸収合併（以下「本件合併」という。）を予定している。本件合併前における資本関係は次の図のとおりであり、本件合併後に、A社はB社株式の一部を譲渡することが見込まれている。

本件合併は、適格合併に該当すると解してよろしいでしょうか。

▶ 関連条文：法 2 十二の七の六、十二の八、令 4 の 3 ②

（国税庁HP 資料一部加工）



# 適格判定 ～ 事例検討② ～

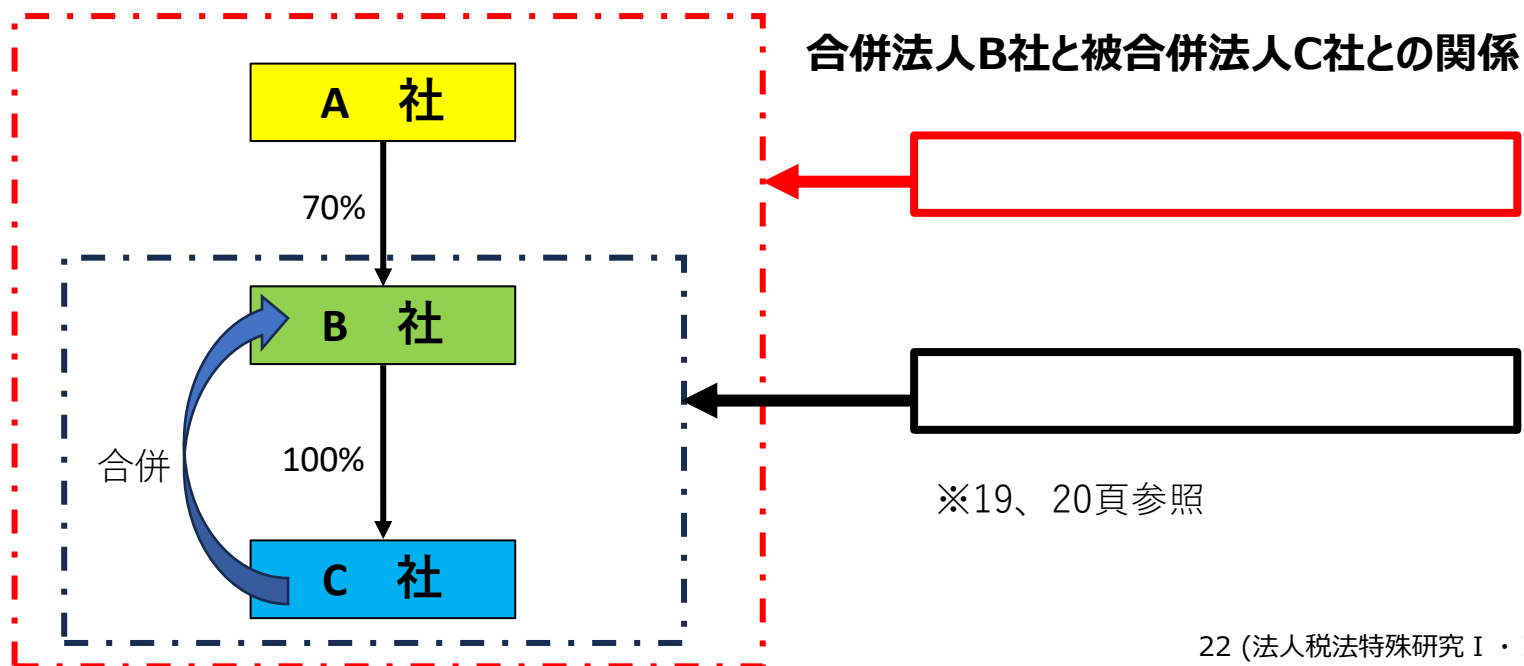
## ■「当事者間の完全支配関係」と「法人相互の支配関係」の適用関係

B社は、C社を被合併法人とする吸収合併（以下「本件合併」という。）を予定している。本件合併前における資本関係は次の図のとおり。

このような資本関係にある法人間における本件合併が適格合併に該当するか否かの判定は、B社とC社との間における、当事者間の完全支配関係と法人相互の支配関係のいずれの関係により行えばよいか。

▷関連条文：法 2 十二の七の五、 十二の七の六、 十二の八、 令 4 の 3 ②③

(国税庁HP 資料一部加工)



# 無対価分割 ～ 条文に慣れよう①～

## ■ 無対価分割を題材として条文を読んでみよう

### 分割型分割（法二十二の九）

十二の九 分割型分割 次に掲げる分割をいう。

イ 省略

ロ 分割対価資産がない分割（以下「無対価分割」という。）で、その分割の直前において、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合又は分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合の当該無対価分割

(イメージ図)

# 無対価分割 ～ 条文に慣れよう② ～

## ■ 無対価分割を題材として条文を読んでみよう

### 分社型分割（法二十二の十）

十二の十 分社型分割 次に掲げる分割をいう。

イ 省略

ロ 分割対価資産がない分割（以下「無対価分割」という。）で、その分割の直前において分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合（分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合を除く。）の当該無対価分割

（イメージ図）



# 無対価分割 ～ 条文に慣れよう③ ～

## ■ 無対価分割を題材として条文を読んでみよう

### 適格分割（法二十二の十一イ）

次のいずれかに該当する分割で分割対価資産として分割承継法人又は分割承継親法人（分割承継法人との間に当該分割承継法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係がある法人をいう。）のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されないもの（当該株式が交付される分割型分割にあつては、当該株式が分割法人の発行済株式等の総数又は総額のうちに占める当該分割法人の各株主等の有する当該分割法人の株式の数（出資にあつては、金額）の割合に応じて交付されるものに限る。）をいう。

- イ 完全支配関係内の適格分割（令4の3⑥）
- ロ 支配関係内の適格分割（令4の3⑦）
- ハ 共同事業を行うための適格分割（令4の3⑧）
- ニ スピンオフのための適格分割その分割（令4の3⑨）

# 無対価分割 ～ 条文に慣れよう④ ～

## 完全支配関係

令4の3⑥

## 支配関係

令4の3⑦

## 共同事業

令4の3⑧

# [参考文献等]

P5

中尾睦ほか『平成13年度改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001年）

P6

青木孝徳ほか『平成19年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2007年）

P7

藤山智博ほか『平成29年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2017年）

P15,16,18

荒井勇『税法解釈の常識(第27刷)』（税務研究会出版局、1998年）