

## Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2018年12月1日号

### 平成30年度税制改正によるスピノフ(適格株式分配)を見据えたグループ内組織再編における適格要件の緩和

#### 1 はじめに

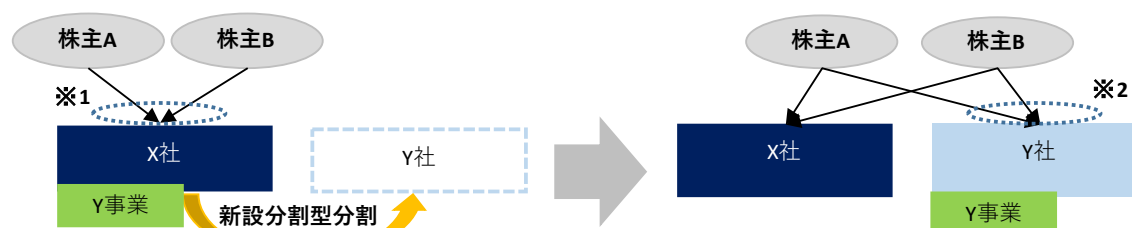
平成30年度税制改正においては、競争力強化のための措置として、事業再編の環境整備に関する措置を講ずることとされ、多段階型再編等多様な手法による事業再編の円滑な実施を可能とするため、組織再編の適格要件等を見直す改正が行われた。平成29年度税制改正において、従来は非適格組織再編と取り扱われてきたスピノフに関して、一定の要件を満たすものについては適格組織再編として取り扱われることとなったものの、スピノフを見据えたグループ内再編については株式の保有関係に関する組織再編の税制適格要件(以下「適格要件」)を満たさず、非適格組織再編として取り扱われるケースがあった。平成30年度税制改正では、スピノフを見据えた一定のグループ内再編について、株式の保有関係に関する適格要件が緩和された。本ニュースレターでは平成29年度税制改正で導入されたスピノフに関する適格要件を確認しつつ、平成30年度税制改正の概要について解説する。

#### 2 スピノフ税制の概要

平成29年度税制改正により、適格分割の範囲に、分割法人が行っていた事業の一部を、その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(以下「新設分割型分割」)として一定の要件に該当するものが加えられた。また、現物分配法人により発行済株式等の全部を保有されていた法人(以下「完全子法人」)の株式の全部の分配について、事業か一資産としての子会社株式かの違いはあるものの、資産を株主に交付するという経済的実体は新設分割型分割と同様であることから、株式分配として組織再編成の一類型として位置付けた上で、適格要件に該当するものについては現物分配法人における完全子法人株式の譲渡損益について課税しないこととするとともに、株主へのみなし配当課税も生じないこととなった。

##### (1) 新設分割型分割によるスピノフ

下記ストラクチャー図にあるような新設分割型分割については、一定の適格要件を充足する新設分割型分割に関しては適格分割として取り扱われ、移転資産・負債に対する譲渡損益の課税が繰延べられ、かつ株主へのみなし配当課税も生じないこととなった(法法2十二の十一、法令4の3⑨)。

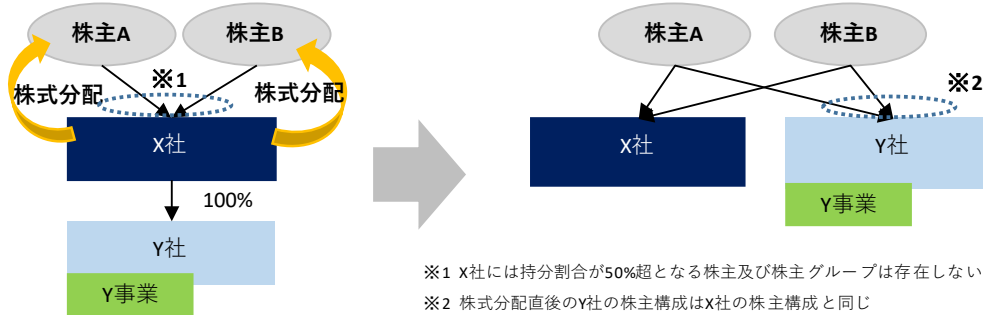


※1 X社には持分割合が50%超となる株主及び株主グループは存在しない

※2 分割直後のY社の株主構成はX社の株主構成と同じ

## (2) 株式分配によるスピノフ

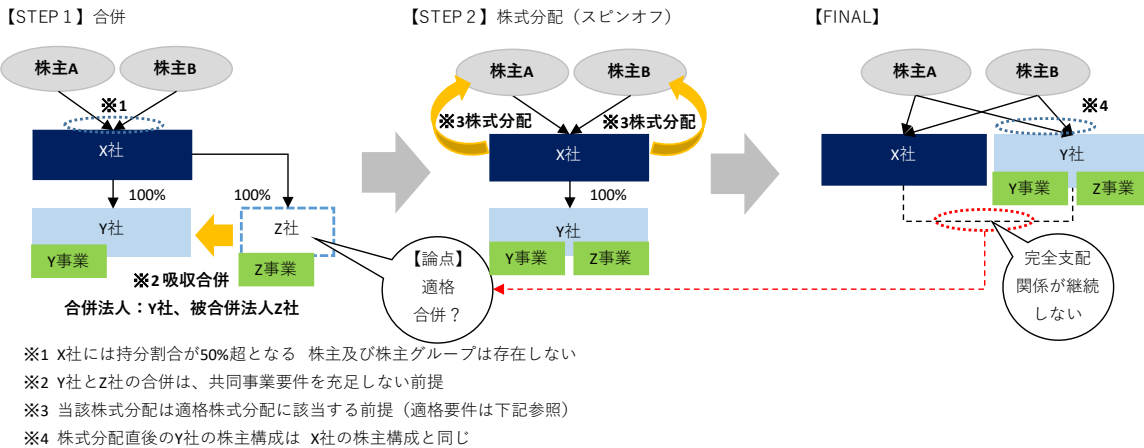
下記ストラクチャー図にあるような株式分配については、一定の適格要件（詳細は下記 3(1)を参照）を充足する株式分配に関しては適格株式分配として取り扱われ、移転資産・負債に対する譲渡損益の課税が繰り延べられ、かつ株主へのみなし配当課税も生じないこととなった（法 22 条の 15 の 2 及び 3、法 4 条の 3⑩）。



## 3 平成 30 年度税制改正の概要

### (1) 概要

平成 30 年度税制改正では、完全支配関係がある法人間で行われる当初の組織再編(STEP1)の後に適格株式分配(STEP2)が行われることが見込まれる場合の当初の組織再編(STEP1)の適格要件のうち「完全支配関係継続要件」が緩和された。本稿では様々な組織再編の類型のうち、当初の組織再編が合併の場合について解説を行う。なお、今回の改正ではスピノフの二類型のうち、上記 2(2)の適格株式分配が対象となる点につき留意されたい。



### 【STEP1】合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある合併の適格要件の概要

要件	平成 30 年度税制改正前	平成 30 年度税制改正後
金銭等不交付要件 (法 22 条の 8)	合併の対価として合併法人株式、合併親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産の交付がないこと	同左
完全支配関係継続要件 (法 4 条の 3②二)	合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていること	合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていること  ただし、当該合併の後に当該合併に係る合併法人を完全子法人とする適格株式分配を行うことが見込まれている場合には、当該合併の時から適格株式分配の直前の時まで当該完全支配関係が継続することが見込まれていること

※改正の主旨の説明のため、条文の一部を省略していることに留意されたい。また、無対価再編の要件についても見直しが行われているが、本ニュースレターでは割愛していることに留意されたい。

## <参考【STEP2】適格株式分配の要件>

要件	内容
株式のみ按分交付要件 (法法 2 十二の十五の三)	完全子法人株式の全てが移転するもので、分配法人の株主の持株数に応じて完全子法人の株式のみが交付されること
非支配要件 (法令 4 の 3⑩一)	現物分配法人が分配の直前に他の者による支配関係がない法人であり、かつ完全子法人が株式分配後に他の者による支配関係があることとなることを見込まれていないこと
役員継続要件 (法令 4 の 3⑩二)	完全子法人の特定役員(社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう)の全てが株式分配に伴い退任するものでないこと
従業者継続要件 (法令 4 の 3⑩三)	完全子法人の 80%以上の従業者(役員、使用人その他の者で、株式分配の直前において完全子法人の事業に現に従事する者をいう)が完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれること
事業継続要件 (法令 4 の 3⑩四)	完全子法人の主要な事業が完全子法人において、株式分配後も引き続き行われることを見込まれること

出典:「スピンオフの活用に関する手引」経済産業省 産業組織課を一部加工

## (2) 改正の影響

### 1) 平成 30 年度税制改正前

合併前に Z 社(被合併法人)と Y 社(合併法人)との間に X 社(同一の者)による完全支配関係がある STEP1 の合併の後に、STEP2 の適格株式分配を実施した場合、従来は STEP2 をトリガーとして X 社(同一の者)と Y 社(合併法人)との間の X 社(同一の者)による完全支配関係が継続しなくなり、当該合併は適格要件のうち完全支配関係継続要件を満たさなため、非適格合併に該当していた。

### 2) 平成 30 年度税制改正後

平成 30 年度税制改正により、完全支配関係がある法人間で行われる合併の後に適格株式分配を行うことを見込まれている場合には、STEP1 の合併の時から STEP2 の適格株式分配の直前の時まで X 社(同一の者)と Y 社(合併法人)との間に X 社(同一の者)による完全支配関係が継続することを見込まれていれば、当該合併は適格要件のうち完全支配関係継続要件を満たすこととなり、適格合併に該当することとされた。

平成 30 年 4 月 1 日以後に行われる合併について適用される。

## 4 当初の組織再編が合併以外である場合

上記 3 では、兄弟会社間の吸収合併の後に株式分配によるスピンオフを行うケースについて解説したが、平成 30 年度税制改正では、STEP1 の組織再編の種類として、合併の他の適格組織再編(分割・現物出資・株式交換・株式移転)も対象とされている。

## 5 おわりに

スピンオフ税制の導入直後は適格株式分配を実行することで、当該適格株式分配の実行前に行われた組織再編が想定しない形で税制非適格組織再編に該当し、被合併法人等の譲渡益課税や被合併法人の株主等のみなし配当課税を受けてしまうリスクがあったが、今回の税制改正によって、このような事前のグループ内再編の適格要件が緩和されたため、スピンオフを活用した組織再編が活性化されると考えられる。

(東京事務所 田中 直也、伏間大悟)

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan)

## 問い合わせ

### デロイトトーマツ税理士法人

#### 東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3  
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

#### 大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1  
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000(代)

#### 名古屋事務所

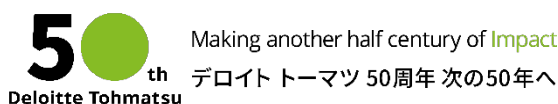
所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1  
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533(代)

email [tax.cs@tohatsu.co.jp](mailto:tax.cs@tohatsu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)



デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約40都市に約11,000名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスをFortune Global 500®の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約245,000名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含む)がこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等をすることはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2018. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001