

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2017年9月1日号

大阪事務所 森山 潤一郎（公認会計士・税理士）

スピノフ税制について～平成 29 年度税制改正～

スピノフ税制について

はじめに

平成 29 年度税制改正により、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、平成 29 年 4 月 1 日以後の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。

この背景について、財務省の解説では以下のように述べられている。

「近年我が国企業は、多角化度が高く規模が巨大な企業の営業利益率が欧米に比べて低いといった特徴があり、その要因として、多角化に際し、差別化や事業ポートフォリオの最適化等が不十分、事業の関連性が乏しいといった理由があると指摘されている。このため、このような企業を中心に、企業内の事業部門を分離して独立した企業とする、スピノフの必要性が増していると考えられる。」¹

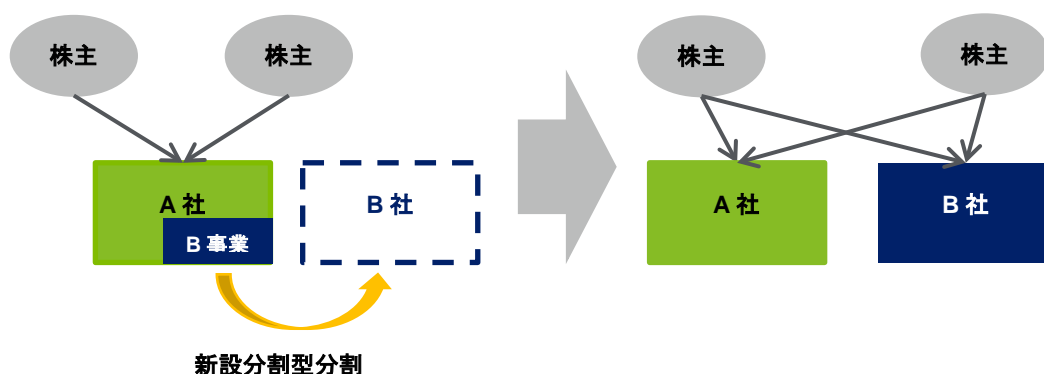
そこで本ニュースレターでは、スピノフ税制について新設分割型によるものと株式分配によるものとに分けて解説する。

新設分割型分割によるスピノフについて

1 改正内容

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として一定の要件に該当するものが加えられた。

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、従来は非適格分割として取り扱われていたが、平成 29 年 4 月 1 日以後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。



1「平成 29 年度 税制改正の解説」(財務省ウェブサイト)

2 税制適格要件について

新設分割型分割のうち、適格分割の範囲に追加される分割は、具体的には以下の要件の全てに該当するものとされている(法第22条の十一二、法令4の3⑨)

税制適格要件	
①	分割型分割に該当する分割で単独新設分割であること(法第62条の6①に規定する分割は除く)
②	分割に伴って分割法人の株主の持株数に応じて分割承継法人の株式のみが交付されること
③	分割法人が分割直前に他の者による支配関係がないものであり、分割承継法人が分割後に他の者による支配関係があることとなることが見込まれていないこと(※1)
④	分割法人の分割前の役員又は重要な使用人(当該分割法人の分割事業に係る業務に従事している者に限る)(※2)が分割承継法人の特定役員となることが見込まれていること
⑤	分割法人の分割事業の主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること
⑥	分割法人の分割直前の分割事業の従業者のおおむね80%以上が分割承継法人の業務に従事していること
⑦	分割法人の分割事業が分割承継法人において引き続き行われることが見込まれていること

(※1)他の者による支配関係

移転資産が分割前後を通じて他の者によって支配されることがないこと、すなわち独立して事業を行うことを担保するための要件となっている。

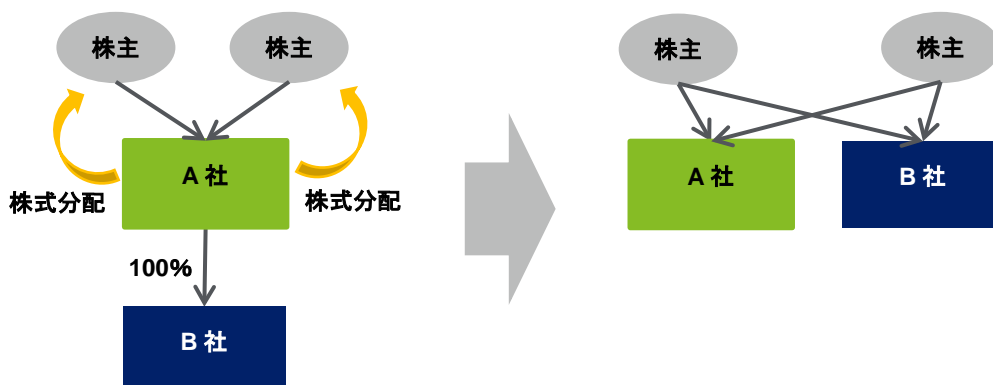
(※2)重要な使用人

重要な使用人の定義は明記されていないが、財務省による「平成29年度 税制改正の解説」では以下のように解説されている。「重要な使用人とは、会社法においてその選解任につき取締役会の決定事項とされている重要な使用人(会社法 362④三)と同様のものであり、具体的には、個別に総合的に判断することになるが、通常、支店長、本店部長、執行役員といった者が該当するものと考えられる。」

株式分配によるスピノフについて

1 改正内容

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、事業一資産としての子会社株式か否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上記1の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づけた上、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した。



2 株式分配

株式分配とは、現物分配(剰余金の配当又は利益の配当に限る)のうち、その現物分配の直前において完全子法人の当該発行済株式等の全部が移転するものをいう(法法 2 十二の十五の二)。

3 税制適格要件について

適格株式分配とは、完全子法人の株式のみが移転する株式分配のうち、完全子法人と現物分配法人とが独立して事業を行うための株式分配をいい(法法 2 十二の十五の三)、以下の要件の全てに該当するものとされている(法令 4 の 3⑯)。

税制適格要件	
①	現物分配により現物分配法人の株主の持株数に応じて完全子法人株式のみが交付されること
②	現物分配法人が現物分配直前に他の者による支配関係がないものであり、完全子法人が現物分配後に他の者による支配関係があることとなることが見込まれていないこと
③	完全子法人の株式分配前の特定役員がその現物分配に伴って退任をするものでないこと
④	完全子法人の株式分配直前の従業者のおおむね 80%以上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ていること
⑤	完全子法人の主要な事業が引き続き行われることが見込まれていること

4 株主の取扱いについて

(1) 国内株主の取扱いについて

株主の取扱いは以下のとおりであり、完全子法人株式の全部を分配する株式分配について、一定の要件に該当しない場合には、その株主に譲渡損益課税及びみなし配当課税が課されることとされる(法法 61 の 2⑧、24①三)。

		株主の取扱い
非適格株式分配	金銭等が交付される場合	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 旧株(現物分配法人の株式)のうち、その交付を受けた子法人株式に対応する部分の譲渡を行ったものとみなして、譲渡損益課税 ✓ 子法人株式の価額のうち、資本金等の額を超える部分を原資とする金額を配当として、みなし配当課税
	金銭等が交付されない場合	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 譲渡損益課税は繰延べ ✓ みなし配当課税
適格株式分配		<ul style="list-style-type: none"> ✓ 譲渡損益課税は繰延べ ✓ みなし配当課税はされない

(2) 外国株主の取扱いについて

1) 外国法人である完全子法人株式を交付する株式分配

非居住者株主又は外国法人株主(以下「外国株主」)に対して一定の株式分配により外国法人である完全子法人の株式が交付される場合には、課税の繰延べを認めずその交付の時点で課税されることとされた。具体的な外国株主の取扱いは以下のとおりである。

	外国株主の取扱い
現物分配により現物分配法人の株主の持株数に応じて完全子法人株式のみが交付されるとき	譲渡益課税(国内源泉所得に該当するものに限る) (措法 37 の 14 の 3③、法令 184①二十、191)

外国法人の恒久的施設において交付を受けた外国法人である完全子法人株式を管理するとき	<u>譲渡益課税(国内源泉所得に該当するものに限る)の適用なし(措法 37 の 14 の 3③、法令 184①二十、191)</u>
交付の時にその恒久的施設において管理しなくなったとき	外国法人株式の交付時に <u>外国株主の恒久的施設と本店等との間の内部取引があったものとして、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額</u> を計算する(措法 37 の 14 の 3⑤、措令 25 の 14①、法令 184③)

2) 事業譲渡類似株式の譲渡益課税に係る適用要件の整備

外国株主が現物分配法人の特殊関係株主であり、株式分配により現物分配法人から金銭等の交付を受ける場合で、以下の要件に該当するものは事業譲渡類似株式の譲渡益課税制度の対象となることとされた(所令 281⑦二、法令 178⑦二)。

事業譲渡類似株式の譲渡益課税に係る適用要件	
①	譲渡年又は譲渡事業年度終了の日以前3年内のいずれかの時において、内国法人の特殊関係株主等がその内国法人の発行済株式等の総数又は総額の25%以上の株式を所有していたこと
②	<p>以下の算式により計算した割合が5%以上であること</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px 0;"> <p>《算式》</p> $\text{株式分配を行った内国法人の簿価純資産の移転割合} \times \frac{\text{非居住者又は外国法人を含む内国法人の特殊関係株主等が株式分配の直前に保有していたその内国法人の株式の数又は金額}}{\text{内国法人の株式分配の直前の発行済株式等の総数又は総額}}$ </div>

5 適格株式分配に先立って行われる組織再編成に係る適格要件(関係継続要件)について

単独新設分社型分割後に適格株式分配を行うことが見込まれている場合には、単独新設分社型分割に係る適格要件(関係継続要件)の判定は、その適格株式分配の直前の時までの関係による(法令 4 の 3⑥一八)。また、単独新設現物出資後に適格株式分配を行うことが見込まれている場合にも同様の取扱いとなる(法令 4 の 3⑬一口)。

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

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人 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

Tel 06-4560-8000

Email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス 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、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、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)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ーサービス、リスクアドバイザー、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 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、複製等を行うことはできません。

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助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

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001