

疑問相談

法人税

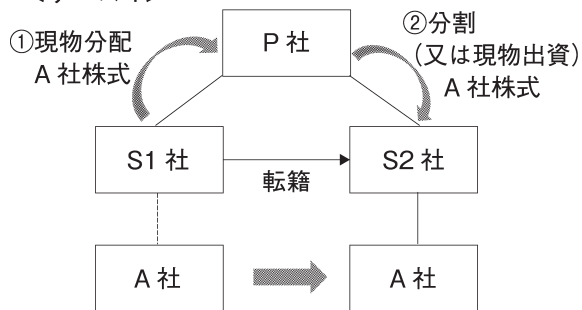
組織再編が行われた場合における所得拡大促進税制の適用について

Q

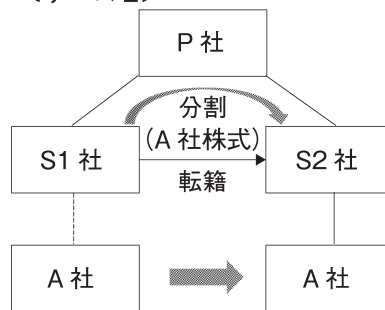
P 社の 100 % 子会社である S 1 社が保有する A 社株式を、同じく P 社の 100 % 子会社である S 2 社に移転させることを検討しています (P 社、S 1 社、S 2 社はいずれも 3 月決算法人)。移転の方法は、① S 1 社が保有する A 社株式を P 社に現物分配し、② P 社は S 2 社に対して A 社株式を分割 (又は現物出資) することを予定しており、①、② 共に同日に効力が生じる予定です (下図ケース 1)。また、当該移転と同時に、S 1 社の社員 (国内雇用者) のうち A 社の管理に関連する者は、S 2 社に転籍する予定です (いずれも × 年 10 月 1 日に実施を予定)。

この場合、各社 (P 社、S 1 社、S 2 社) における所得拡大促進税制の適用にあたって留意すべき点はあるでしょうか。また、仮に S 1 社から S 2 社への分割によって A 社株式を移転させた場合 (下図ケース 2) には取扱いは異なるのでしょうか。

<ケース 1>



<ケース 2>



A

ケース 1 の場合には、組織再編に係る一定の調整計算は不要と考えられます。

一方で、ケース 2 の場合には、S 1 社及び S 2 社において一定の調整計算が必要になります。

【解 説】

1 所得拡大促進税制の概要

(1) 適用要件

青色申告書を提出する法人が、平成 25 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において、下記イ及びロを満たし、かつ、雇用者給与等支給増加額^①の基準雇用者給与等支

給額に対する割合が増加促進割合（下表1参照）以上である場合には、その事業年度の法人税の額から一定の金額を控除することができることとされています（措法42の12の5①②）。

$$\text{イ} \quad \boxed{\text{雇用者給与等支給額}} \geq \boxed{\text{比較雇用者給与等支給額}}$$

$$\text{ロ} \quad \boxed{\text{平均給与等支給額(A)}} \geq \boxed{\text{比較平均給与等支給額(B)}}$$

(*) 中小企業者等以外の法人の場合
賃上げ率 $((A - B) / B) \geq 2\%$

(表1)

法人区分	開始事業年度	増加促進割合
中小企業者等	H28. 4. 1 ~ H30. 3. 31	3%
上記以外	H28. 4. 1 ~ H29. 3. 31	4%
	H29. 4. 1 ~ H30. 3. 31	5%

(2) 税額控除額

上記(1)の適用要件を満たす場合には、下表2の金額をその事業年度の法人税の額から控除することができます。ただし、税額控除額が調整前法人税額の10%（中小企業者等の場合には20%）を超えるときは、当該10%に相当する金額が限度となります（措法42の12の5①）。

(表2)

法人区分	賃上げ率	税額控除額
中小企業者等	2%未満	雇用者給与等支給 × 10%(a) 増加額
	2%以上	(a) + (b) × 12%
上記以外	2%以上	(a) + (b) × 2%

(b) 前年度からの増加額

：雇用者給与等支給額 - 比較雇用者給与等支給額（雇用者給与等支給増加額を限度）

2 組織再編における調整計算

合併又は分割等（分割、現物出資、現物分配）といった組織再編行為が行われた場合には、基準雇用者給与等支給額及び比較雇用者給与等支給額について、一定の調整を行うこととされています。

適用年度において分割等（分割、現物出資及び現物分配）が行われた場合には、具体的には以下のような調整を行う必要があります。

(1) 基準雇用者給与等支給額

適用年度において分割等が行われた場合には、それぞれ以下の金額を当該適用年度の基準雇用者給与等支給額とすることとされています（措令27の12の5⑧一イ・二イ）。

▶ 分割法人等（分割法人、現物出資法人又は現物分配法人）

基準事業年度の給与等支給額から以下の金額を控除した金額

(注) 雇用者給与等支給額から基準雇用者給与等支給額を控除した金額をいいます。

基準事業年度
に係る移転給
与等支給額

分割等の日から
適用年度終了の
日までの月数
×
適用年度の月数

▶ 分割承継法人等（分割承継法人、被
現物出資法人又は被現物分配法人）

基準事業年度の給与等支給額と以下の
金額との合計額

基準事業年度に
対応する月の分
割法人等の月別
移転給与等支給
額の合計額

分割等の日から
適用年度終了の
日までの月数
×
適用年度の月数

上記でいう「移転給与等支給額」とは、
分割法人等の給与等支給額に、その分割
等の直後の分割承継法人等の国内雇
用者で分割等の直前において分割法
人等の国内雇用者であった者の数を
乗じて、これをその分割等の直前の
分割法人等の国内雇用者の数で除し
て計算した金額をいいます（措令
27 の 12 の 5 ⑩）。

また、「月別移転給与等支給額」とは、
分割法人等の各事業年度の移転給
与支給額を各事業年度の月数で除し
て計算した金額を各事業年度に含
まれる月に係るものとみなしたも
のをいうこととされています（措
令 27 の 12 の 5 ⑨）。

つまり、本税制の適用上、分割等
により移転した者に係る給与等支
給額を個別に把握するのではなく、
分割法人等の基準事業年度等にお
ける雇用者給与等支給額を基礎と
して、簡便的に移転した者の給与
等とみなす金額を算定し、これを
調整するという方法が採られていま
す。

(2) 比較雇用者給与等支給額

上記(1)と同様に、適用年度にお
いて分割等が行われた場合には、そ
れぞれ以下の金額を当該適用年度
の比較雇用者給与等支給額とする
こととされています（措令 27 の
12 の 5 ⑬一イ・二イ）。

▶ 分割法人等

前年度における給与等支給額から
以下の金額を控除した金額

前年度に係る移
転給与等支給額

分割等の日から
適用年度終了の
日までの月数
×
適用年度の月数

▶ 分割承継法人等

前年度における給与等支給額と以
下の金額との合計額

前年度に対応
する月の分割
法人等の月別
移転給与等支
給額の合計額

分割等の日から
適用年度終了の
日までの月数
×
適用年度の月数

3 本件における取扱い

(1) ケース 1（現物分配→分割又は現物出
資）

上記 2 の調整計算は、分割等の当
事者間（本件においては、「S 1 社
と P 社」及び「P 社と S 2 社」）
において当該分割等の直後にお
ける分割承継法人等（本件では、
現物分配は P 社、分割又は現物
出資は S 2 社）の国内雇用者の
うち、当該分割等の直前にお
いて分割法人等（本件では、
現物分配は S 1 社、分割又は
現物出資は P 社）の国内雇
用者であった者がいる場合に
必要となります。

ケース 1 においては、S 1 社から P 社

に対する現物分配及びP社からS2社への分割又は現物出資と同時に、S1社からS2社に国内雇用者が移転していますが、本件においてS1社とS2社は組織再編の直接的な当事者とはなっていません。

したがって、本ケースでは、S1社からS2社に移転する国内雇用者については、S1社及びS2社において上記2に記載した基準雇用者給与等支給額及び比較雇用者給与等支給額の調整計算は生じないものと考えられます。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 ビジネス タックス サービス

パートナー 岡田 貴子 マネジャー 小林 孝史》

(2) ケース2 (分割)

上記(1)とは異なり、ケース2ではS1社とS2社は組織再編の当事者となっており(分割法人：S1社、分割承継法人：S2社)、かつ、分割と同日にS1社からS2社に国内雇用者が転籍しています。

したがって、この場合には、S1社及びS2社において上記2に記載した基準雇用者給与等支給額及び比較雇用者給与等支給額の調整計算が必要になります。