

疑問 相談

法人税

その他事業を分割承継法人に移転した後、売却予定事業のみを営む分割法人株式を売却することが見込まれている場合の分割の税制適格性

Q

当社（A社）の100%子会社（B社）においてX事業とY事業を営んでおり、B社の100%子会社（C社）ではY事業を営んでおります。今般、選択と集中の観点から、B社におけるY事業をC社に取り込んだ後に、X事業のみを営むB社の株式を第三者に売却することとしました。

手法の選択肢として、次の2つを検討しています。

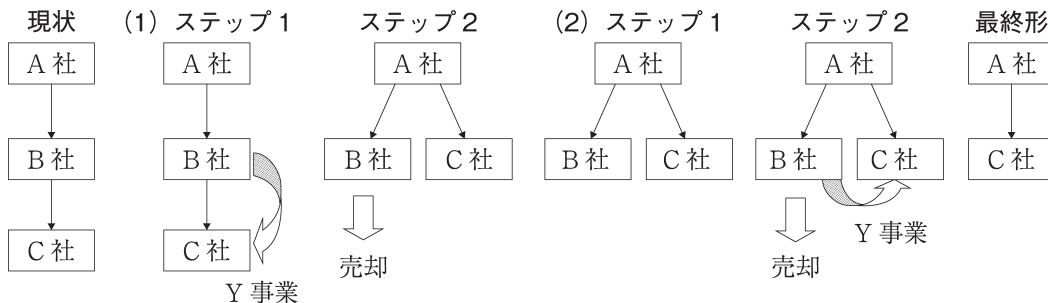
(1) Y事業をC社に移転してからC社をA社の子会社とする手法

B社のY事業をC社に吸収分社型分割により移転し（ステップ1）、その後C社株式を現物分配又は吸収分割型分割により、A社に移転した（ステップ2）後、B社を売却する。

(2) C社をA社の子会社としてからY事業をC社に移転する手法

B社がC社株式を現物分配又は吸収分割型分割によりA社に移転し（ステップ1）、B社のY事業を吸収分割型分割によりC社に移転した（ステップ2）後、B社を売却する。

B社株式売却前に行う組織再編成が、租税回避を目的としたものではなく適法に行われる場合の税制適格性について教えてください。なお、当社グループは全て内国法人であり、適格要件のうち対価要件は充足しています。



A

貴社が検討されている手法のうち、(1)Y事業をC社に移転してからC社をA社の子会社とする手法

では、ステップ1の吸収分社型分割において、分割法人であるB社と分割承継法人であるC社との間に完全支配関係が継続しないことが見込まれるため、税制非

適格となります。ステップ2の現物分配又は吸収分割型分割については、現物分配法人又は分割法人であるB社と被現物分配法人又は分割承継法人A社との間に完全支配関係の継続が見込まれていない場合であっても税制適格となります。

貴社が検討されている(2)C社をA社の子会社としてからY事業をC社に移転する手法では、ステップ1の現物分配又は吸収分割型分割において、現物分配法人又は分割法人であるB社と被現物分配法人又は分割承継法人A社との間に完全支配関係の継続が見込まれていない場合であっても税制適格となります。ステップ2の吸収分割型分割においては、分割承継法人C社と同一者(A社)との間に完全支配関係の継続が見込まれていれば税制適格となります。

【解 説】

1 各手法の解説

貴社が検討されている2つの手法についてそれぞれ解説していきます。

(1) Y事業をC社に移転してからC社をA社の子会社とする手法

1)ステップ1：B社のY事業をC社に吸収分社型分割により移転

吸収分社型分割のうち分割前に分割法人(B社)と分割承継法人(C社)との間に同一の者(A社)による完全支配関係(「同一者完全支配関係」)がある場合において、分割後に当該分割法人(B社)と分割承継法人(C社)との間に当該同一の者(A社)による完全支配関係が継続することが見込まれている場合には、完全支配関係継続

要件を充足することとされています(法令4の3⑥二ロ)。また、分割前に分割法人(B社)と分割承継法人(C社)との間にいずれか一方の法人(B社)による完全支配関係がある場合(「当事者間完全支配関係」)において、分割後に当該分割法人(B社)と分割承継法人(C社)との間に当該いずれか一方の法人(B社)による完全支配関係が継続することが見込まれている場合には、完全支配関係継続要件を充足することとされています(法令4の3⑥二イ)。

本件においては、B社株式の売却が予定されているため、同一者完全支配関係の継続、当事者間完全支配関係の継続のいずれも見込まれないことから、当該要件を充足することができません。したがって、この分社型分割は税制非適格となります。

2)ステップ2：C社株式を現物分配又は吸収分割型分割により、A社に移転

a)現物分配の場合

内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、現物分配により資産の移転を受ける者が現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人のみである場合には、適格現物分配とされています(法法2十二の十五)。

本件においては、現物分配法人(B社)からC社株式の現物分配を受ける者が現物分配の直前において完全支配関係があるA社のみであるため、適格要件を充足します。

b)分割型分割の場合

分割型分割前に分割法人（B社）と分割承継法人（A社）との間に分割承継法人（A社）による完全支配関係がある場合には、分割後の完全支配関係継続が不要とされています（法令4の3⑥一イ）。したがって、当該分割型分割後にB社株式の売却が見込まれていても、適格要件を充足します。

(2) C社をA社の子会社としてからY事業をC社に移転する手法**1)ステップ1：B社がC社株式を現物分配又は吸収分割型分割によりA社に移転****a)現物分配の場合**

内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、現物分配により資産の移転を受ける者が現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人のみである場合には、適格現物分配とされています（法法2十二の十五）。本件においては、現物分配法人（B社）からC社株式の現物分配を受ける者が現物分配の直前において完全支配関係があるA社のみであるため、適格要件を充足します。

b)分割型分割の場合

分割型分割前に分割法人（B社）と分割承継法人（A社）との間に分割承継法人（A社）による完全支配関係がある場合には、分割後の完全支配関係継続が不要とされています（法令4の3⑥一イ）。したがって、当該分割型分割後にB社株式の売却

が見込まれていても、適格要件を充足します。

2)ステップ2：B社のY事業を吸収分割型分割によりC社に移転

分割型分割の前に分割法人（B社）と分割承継法人（C社）との間に同一の者（A社）による完全支配関係がある場合において、分割型分割の後に当該同一の者（A社）と当該分割承継法人（C社）との間に当該同一の者（A社）による完全支配関係が継続することが見込まれている場合には、完全支配関係継続要件を充足することとされています（法令4の3⑥二イ）。本件においては、A社とC社との間にA社による完全支配関係が継続することが見込まれているため、当該要件を充足します。

2 手法選択にあたっての留意事項

組織再編税制において、移転資産に対する支配継続が認められる場合には、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることとされています。

完全支配関係又は支配関係（以下「(完全)支配関係」）がある法人間の分割型分割について、平成29年度税制改正前は、分割後に分割法人と分割承継法人との間に、当事者間又は同一の者による(完全)支配関係の継続見込みが必要とされていましたが、平成29年度税制改正により、分割後にグループ上位法人（支配法人）と分割承継法人との間に(完全)支配関係の継続見込みがあれば、移転資産に対する支配が継続しているものとして、(完全)支配関係継続要件を充足することとされました。

この場合において、支配法人と分割承継法人が同一法人である場合には、適格現物分配と同様、分割後の要件は不要とされま
す。これは、分割により、移転資産に対する支配は支配法人による間接支配から直接支配に変更となり、分割後も支配法人である分割承継法人による直接支配が継続していると考えられるためです。

また、支配法人が同一の者である場合には、同一の者と分割承継法人との間に同一の者による（完全）支配関係の継続見込みのみが必要とされます。これは、分割により、移転資産に対する支配は、分割法人を通じての間接支配から分割承継法人を通じての間接支配に変更となり、分割後も分割

承継法人を通じての間接支配が継続すると考えられるためです。

このため、分割型分割後に支配法人が分割法人株式を譲渡することが見込まれていたとしても、（完全）支配関係継続要件に抵触しないということになります。

一方、（完全）支配関係を有する法人間の分社型分割の場合には、分割後も分割法人と分割承継法人との間の（完全）支配関係の継続見込みが必要となります。

最終形が同じである場合であっても、手法の選択によって税制適格性に影響があるため、慎重にご検討されることをお薦め致します。

※ 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 グローバル タックス サービス パートナー 西村美智子》